

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE
DIN MOLDOVA

Contabilitate financiară

Ediţia a II-a

Manual



ASOCIAŢIA CONTABILILOR ŞI AUDITORILOR
PROFESIONIŞTI DIN REPUBLICA MOLDOVA

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE
DIN MOLDOVA

Contabilitate financiară

Ediţia a II-a revăzută şi completată



ASOCIAŢIA CONTABILILOR ŞI AUDITORILOR
PROFESIONIŞTI DIN REPUBLICA MOLDOVA

Chişinău • 2003

CZU 657.15 (075.8)
C 69

Aprobat de Senatul Academiei de Studii Economice din Moldova în calitate de manual pentru instituţiile de învăţământ cu profil economic

A U T O R I :

Alexandru NEDERIŢA (coordonator), Vasile BUCUR, Mihail CARAUŞ, Raisa EVSIUKOVA, Ludmila GRABAROVSCHI, Anatol GRAUR, Stefania POBEREJNIC, Adela SANDU, Marina ŞELARU, Pavel TOSTOGAN, Natalia ŢIRIULNICOVA, Viorel ŢURCANU, Natalia ZLATINA

Recenzenţi: **Catedra „Contabilitate şi Audit"**, Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova
Valentina PALADI, doctor în ştiinţe economice, conferenţiar universitar, prodecanul facultăţii „Contabilitate", Academia de Studii Economice din Moldova

Descrierea CIP a Camerei Naţionale a Cărţii

Contabilitate financiară / aut. Alexandru Nederiţa, Vasile Bucur, Mihail Carauş,...; Acad. de Studii Economice – Ed. a II-a, revăz. şi completată. – Ch.: Asoc. Contabililor şi Auditorilor Profesionişti din Republica Moldova, 2003. – 640 p.
ISBN 9975-9702-1-4
4500 ex.

657.15 (075.8)

ISBN 9975-9702-1-4

Introducere

Ediţia a II-a a manualului **„Contabilitate financiară"** are drept scop explicarea prevederilor principale ale actualului sistem contabil al agenţilor economici din Republica Moldova care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1998. Acest sistem se bazează pe normele şi principiile Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi prevede divizarea contabilităţii în financiară şi de gestiune (managerială), delimitarea regulilor contabilităţii financiare şi regulilor fiscale, precum şi utilizarea unei baze unificate de date pentru întocmirea a trei feluri de rapoarte:

- rapoartelor financiare destinate utilizatorilor interni şi externi de informaţii – în baza Standardelor Naţionale de Contabilitate (S.N.C.);
- rapoartelor (declaraţiilor) în scopuri de impozitare – în baza Codului fiscal;
- rapoartelor interne în scopul analizei, controlului şi luării deciziilor manageriale – în baza metodelor şi procedurilor stabilite de fiecare întreprindere.

În comparaţie cu prima ediţie, lucrarea de faţă conţine 4 capitole noi: *„Bazele organizării contabilităţii financiare"*, *„Contabilitatea activelor nemateriale"*, *„Contabilitatea arendei (chiriei)"*, *„Contabilitatea mijloacelor băneşti"*. De asemenea au fost prelucrate şi completate celelalte capitole ale manualului, acordându-se o atenţie deosebită aspectelor privind documentarea operaţiunilor şi fenomenelor economice şi reflectarea acestora în registrele contabile.

Prezentul manual este elaborat în baza programei cursului *„Contabilitate financiară"* şi cuprinde toate temele prevăzute de aceasta. Materialele sunt expuse conform cerinţelor sistemului contabil complet. Modul de ţinere a contabilităţii în baza sistemelor contabile în partidă simplă şi simplificat constituie obiectul disciplinei *„Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business"* şi va fi abordat într-o lucrare separată.

În manualul de faţă se caracterizează actele legislative şi normative ce reglementează organizarea contabilităţii financiare, precum şi sistemele de ţinere a contabilităţii, se expune modul de elaborare şi prezentare a politicii de contabilitate, se examinează metodica de contabilizare a activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare. Materialele teoretice sunt însoţite de exemple concrete, aplicaţii practice, scheme, tabele etc.

Un loc important în carte îl ocupă metodica de întocmire a rapoartelor financiare. În baza unui exemplu concret se expune modul de completare a ***Bilanţului contabil, Raportului privind rezultatele financiare, Raportului privind fluxul capitalului propriu, Raportului privind fluxul mijloacelor băneşti,*** precum şi a ***Anexelor*** şi a ***Notei explicative*** la raportul financiar anual.

La pregătirea manualului autorii au folosit literatură de specialitate ce vizează contabilitatea financiară editată în ţară şi străinătate, precum şi ***S.N.C.***, ***Comentariile privind aplicarea S.N.C.***, ***Planul de conturi contabile***, ***Codul fiscal***, alte acte legislative şi normative ale Republicii Moldova în vigoare la 1 martie 2003. Totodată manualul nu substituie actele legislative şi normative în domeniul contabilităţii, ci constituie exclusiv o lucrare didactică în care se expun prevederile actelor specificate şi modul de aplicare în practică a acestora.

Prezentul manual este destinat profesorilor şi studenţilor de la instituţiile de învăţământ cu profil economic, participanţilor la seminarele de reciclare, auditorilor, contabililor şi altor persoane ce studiază contabilitatea financiară.

Autorii şi toţi cei care au contribuit la apariţia acestei cărţi vor fi recunoscători cititorilor pentru sugestii şi obiecţii care vor fi luate în considerare la publicarea unei eventuale ediţii noi a prezentului manual.

Autorii manualului: conf. univ. dr. **Alexandru Nederiţa** (introducere, capitolele 1, 4, 11, 12, coordonator); prof. univ. dr. **Vasile Bucur** (capitolele 2, 3); prof. univ. dr. **Mihail Carauş** (capitolul 11, § 11.1); conf. univ. **Raisa Evsiucova** (capitolul 12, § 12.1); conf. univ. dr. **Ludmila Grabarovschi** (capitolele 7, § 7.4; 13, § 13.2); lector univ. dr. **Anatol Graur** (capitolele 6, § 6.3, 6.5, 6.6; 7, § 7.3, 7.5, 7.6; 10, § 10.2, 10.4, 10.5); **Stefania Poberejnic** (capitolul 13, § 13.1, 13.3.4, 13.4); lector univ. **Adela Sandu** (capitolul 13, § 13.4); **Marina Şelaru** (capitolul 13, § 13.4); conf. univ. dr. **Pavel Tostogan** (capitolele 6, § 6.1, 6.2, 6.4; 7, § 7.1, 7.2; 10, § 10.1, 10.3); conf. univ. dr. **Natalia Ţiriulnicova** (capitolele 9; 13, § 13.3.2, 13.3.3); prof. univ. dr. hab. **Viorel Ţurcanu** (capitolul 8); conf. univ. dr. **Natalia Zlatina** (capitolele 5; 13, § 13.3.1).

Prezentul manual este elaborat şi editat cu asistenţa financiară a Agenţiei S.U.A. pentru Dezvoltarea Internaţională (Proiectul FMTAA privind instruirea şi consultingul în domeniul managementului financiar).

Capitolul 1. Bazele organizării contabilității financiare

Obiectivele capitolului:

- ***Prezentarea conceptului, scopului și obiectului contabilității financiare.***
- ***Caracterizarea generală a actelor legislative și normative ce reglementează modul de ținere a contabilității financiare.***
- ***Explicarea convențiilor și principiilor fundamentale ale contabilității.***
- ***Examinarea sistemelor contabile care pot fi aplicate la întreprinderi.***
- ***Descrierea modului de elaborare și aplicare a politicii de contabilitate a întreprinderii.***

1.1. Conceptul, scopul și obiectul contabilității financiare

Contabilitatea financiară reprezintă un sistem de colectare, prelucrare și înregistrare a informațiilor care se conțin în rapoartele financiare.

Scopul contabilității financiare constă în pregătirea și prezentarea informațiilor tuturor categoriilor de utilizatori interni și externi ai rapoartelor financiare.

Contabilitatea financiară se caracterizează prin următoarele trăsături distinctive:

- se ține în baza unor reguli și principii contabile comune pentru toate întreprinderile, cea ce asigură comparabilitatea indicatorilor economico-financiari între diferite întreprinderi;
- furnizează informații cu caracter general care nu prezintă secret comercial și pot fi publicate;
- prevede diferite metode și variante de evidență care pot fi aplicate de întreprinderi, în funcție de particularitățile organizatorice și tehnologice, precum și condițiile concrete de activitate a acestora;
- asigură și gestionează informațiile necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare (*Bilanțului contabil, Rapoartelor privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu, fluxul mijloacelor bănești, Anexa la Bilanțul contabil, Anexa la Raportul privind rezultatele financiare* și *Nota explicativă*);
- se delimitează pe perioade de gestiune numite exerciții contabile (trimestru, an).

Contabilitatea financiară are ca obiect înregistrarea existenţei şi modificărilor elementelor rapoartelor financiare. Nomenclatorul, caracteristica şi modul de evaluare şi constatare a acestor elemente sunt reglementate de ***Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare*** şi ***Standardele Naţionale de Contabilitate***.

După conţinutul economic şi modul de reflectare în rapoartele financiare, se disting elemente ale *Bilanţului contabil* şi elemente ale *Raportului privind rezultatele financiare*.

Elementele *Bilanţului contabil* cuprind **activele**, **capitalul propriu** şi **datoriile**. Corelaţia dintre aceste elemente poate fi prezentată prin relaţia:

Active = Capital propriu + Datorii.

Activele reprezintă resursele controlate de întreprindere apărute ca rezultat al evenimentelor anterioare care vor genera în viitor afluxuri de avantaje economice.

Capitalul propriu constituie sursele proprii de finanţare a întreprinderii şi se determină ca diferenţa dintre activele şi datoriile acesteia.

Datoriile reprezintă sursele străine de finanţare a întreprinderii sub formă de angajamente ale acesteia faţă de alte părţi care conduc la diminuarea avantajelor economice ale acesteia.

Elementele *Raportului privind rezultatele financiare* includ **veniturile**, **cheltuielile** şi **rezultatele financiare**. Corelaţia dintre aceste elemente poate fi prezentată prin relaţia:

Venituri – Cheltuieli = Rezultat financiar (profit/pierdere).

Veniturile reprezintă afluxuri globale de avantaje economice obţinute de întreprindere în cursul perioadei de gestiune, sub formă de majorare a activelor sau de micşorare a datoriilor, care conduc la creşterea capitalului propriu, cu excepţia sporurilor pe seama aporturilor proprietarilor întreprinderii.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei de gestiune, sub formă de descreşteri ale activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, cu excepţia celor rezultate din distribuirea mijloacelor între proprietarii întreprinderii.

Rezultatele financiare reprezintă profitul (pierderea) obţinut de întreprinderi pe parcursul perioadei de gestiune. Rezultatele financiare se determină ca diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile întreprinderii şi la finele fiecărei perioade de gestiune se reportează în *Bilanţul contabil* în componenţa capitalului propriu.

În contabilitate elementele rapoartelor financiare se clasifică şi după alte criterii care vor fi examinate în capitolele corespunzătoare din prezentul manual.

În afară de contabilitatea financiară, la întreprinderi se ţine şi contabilitatea de gestiune (managerială) care reprezintă un sistem de colectare şi prelucrare a informaţiilor privind gestiunea internă. Spre deosebire de contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune nu se reglementează în mod centralizat, ci se organizează în baza metodelor şi procedeelor elaborate de întreprindere în scopul obţinerii unor informaţii necesare pentru luarea deciziilor manageriale. Informaţiile contabilităţii de gestiune constituie secret comercial şi nu sunt accesibile pentru utilizatorii externi.

Contabilitatea financiară şi cea de gestiune sunt părţi componente ale unui sistem contabil unic. Ambele contabilităţi se bazează pe documente primare unice. Contabilitatea de gestiune foloseşte numeroase informaţii din contabilitatea financiară, iar în rapoartele financiare (în special, în *Notă explicativă*) pot fi utilizate informaţii ale contabilităţii de gestiune.

1.2. Reglementarea normativă a contabilităţii financiare

Contabilitatea financiară este reglementată de un şir de acte legislative şi normative, din care cele mai importante sunt următoarele:

- ***Legea contabilităţii;***
- ***Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la reforma contabilităţii";***
- ***Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare;***
- ***Standardele Naţionale de Contabilitate;***
- ***Comentariile privind aplicarea Standardelor Naţionale de Contabilitate;***
- ***Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor;***
- ***Regulamentele, indicaţiile metodice şi alte acte instructive aprobate de Ministerul Finanţelor.***

Legea contabilităţii a fost aprobată de Parlamentul Republicii Moldova la 4 aprilie 1995. În acest act sunt stabilite regulile generale privind:

- documentarea operaţiunilor economice;
- aplicarea sistemelor de organizare a contabilităţii;
- întocmirea registrelor contabile;
- inventarierea patrimoniului, decontărilor şi datoriilor;

- corectarea erorilor contabile;
- întocmirea şi prezentarea rapoartelor financiare.

În ***Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la reforma contabilităţii"*** aprobată la 24 decembrie 1997 se stabilesc etapele reformei contabilităţii, cerinţele înaintate faţa de rapoartele financiare, nomenclatorul ***Standardelor Naţionale de Contabilitate***. În baza acestei Hotărâri Ministerul Finanţelor a aprobat principalele acte normative contabile care actualmente sunt în vigoare.

Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare au fost elaborate în baza ***Cadrului general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare*** aprobat de Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate. Acest act normativ a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1998 şi conţine caracteristica generală a:

- convenţiilor şi principiilor fundamentale ale contabilităţii;
- elementelor rapoartelor financiare şi a grupurilor de utilizatori ai acestora;
- criteriilor de evaluare şi constatare a elementelor rapoartelor financiare.

Standardele Naţionale de Contabilitate (S.N.C.) reprezintă documente normative de bază care stabilesc normele generale de ţinere a contabilităţii şi de întocmire a rapoartelor financiare.

S.N.C. sunt elaborate în baza Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi aprobate de Ministerul Finanţelor. La 1 martie 2003 sunt în vigoare 26 S.N.C. (vezi tabelul 1.1).

Tabelul 1.1

Standardele Naţionale de Contabilitate în vigoare la 01.03.2003

Denumirea S.N.C.	**Data intrării în vigoare**
1	**2**
S.N.C. 1 „Politica de contabilitate"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 3 „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 4 „Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business"	9 aprilie 2000
S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 6 „Particularităţile contabilităţii la întreprinderile agricole"	1 ianuarie 2001

1	2
S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiinţifice şi de proiectare- experimentare"	1 ianuarie 2003
S.N.C. 11 „Contractele de construcţie"	15 aprilie 1999
S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"	15 aprilie 1999
S.N.C. 14 „Informaţii financiare privind sectoarele"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"	9 aprilie 2000
S.N.C. 18 „Venitul"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 20 „Contabilitatea subvenţiilor şi publicitatea informaţiei aferentă asistenţei de stat"	1 ianuarie 2003
S.N.C. 21 „Efectele variaţiilor cursurilor valutare"	15 aprilie 1999
S.N.C. 23 „Cheltuieli privind împrumuturile"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 24 „Publicitatea informaţiei privind părţile legate"	15 aprilie 1999
S.N.C. 25 „Contabilitatea investiţiilor"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice"	15 aprilie 1999
S.N.C. 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 30 „Dezvăluiri în rapoartele financiare ale băncilor şi altor instituţii financiare"	28 mai 1998
S.N.C. 31 „Reflectarea în rapoartele financiare a participaţiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt"	15 aprilie 1999
S.N.C. 62 „Contabilitatea în partidă simplă"	1 ianuarie 2003
S.N.C. 63 „Prezentarea informaţiei în rapoartele financiare ale asociaţiilor de economii şi împrumut şi ale altor instituţii similare"	1 ianuarie 2003

Comentariile privind aplicarea Standardelor Naţionale de Contabilitate conţin explicaţii ale prevederilor S.N.C. în baza unor exemple concrete. Comentariile se aprobă de Ministerul Finanţelor şi sunt considerate drept acte normative. La 1 martie 2003 sunt elaborate şi aprobate comentarii la 12 S.N.C. (1, 7, 11, 13, 16, 18, 23, 24, 25, 27, 28, 63).

Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor (în continuare – ***Planul de conturi***) reprezintă un act normativ important aprobat de Ministerul Finanţelor. El stabileşte nomenclatorul şi

caracteristica conturilor contabile, precum şi metodologia reflectării principalelor tipuri de operaţiuni economice în conturile contabile.

Planul de conturi cuprinde 9 clase care se subdivizează în grupe, conturi sintetice şi subconturi, al căror nomenclator este prezentat în anexa 1 la manualul de faţă.

În ***Planul de conturi*** sunt incluse numai conturile de activ şi de pasiv. Conturile din **clasele 1–2, 7–8**, cu excepţia conturilor rectificative, sunt conturi de activ, iar conturile din **clasele 3–6**, cu excepţia conturilor rectificative – conturi de pasiv.

Întreprinderile sunt obligate să utilizeze numai conturile sintetice din **clasele 1–7**. Conturile sintetice din **clasele 8–9** şi subconturile din toate clasele se utilizează, după caz, pornind de la particularităţile activităţii întreprinderii, cerinţele privind prezentarea informaţiei în rapoartele financiare, precum şi în scopuri de analiză şi control.

Ministerele, departamentele, asociaţiile, întreprinderile pot introduce grupe suplimentare de conturi şi conturi sintetice pentru ţinerea contabilităţii financiare numai cu avizul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova.

În acest scop, în cadrul fiecărei clase sunt prevăzute numere de rezervă pentru grupe de conturi, iar în cadrul grupei – numere de rezervă pentru conturile sintetice. De exemplu, numerele de rezervă pentru grupele de conturi din **clasa 1 „Active pe termen lung"** sunt **15–19**; **clasa 2 „Active curente"** – **26–29**; **clasa 3 „Capital propriu"** – **36–39** etc. Numerele de rezervă pentru conturile sintetice din ***grupa de conturi 11 „Active nemateriale"*** sunt **114–119**; din ***grupa de conturi 21 „Stocuri de mărfuri şi materiale"*** – **218–219** etc. Întreprinderile pot să introducă subconturi suplimentare în contabilitatea financiară şi conturi sintetice şi subconturi – în contabilitatea de gestiune şi extrabilanţieră, în conformitate cu cerinţele acestora, fără dublarea şi denaturarea ***Planului de conturi*** în vigoare.

Dacă este cazul, întreprinderile pot să detalieze subconturile, utilizând acelaşi sistem zecimal de simbolizare. De exemplu, subcontul ***1233 „Maşini, utilaje şi instalaţii de transmisie"*** poate fi divizat în următoarele conturi de gradul III:

- ***12331 „Maşini de forţă şi utilaje"***,
- ***12332 „Maşini de lucru şi utilaje"***,
- ***12333 „Aparate de măsurat"*** etc.

În afară de aceasta, detalierea subconturilor este necesară pentru reflectarea diferenţelor permanente şi temporare apărute între venitul contabil şi cel impozabil. De exemplu, subcontul ***7138 „Cheltuieli de deplasare"*** poate fi divizat în două conturi de gradul III:

- ***71381 „Cheltuieli de deplasare în limitele normelor stabilite"***,
- ***71382 „Cheltuieli de deplasare peste normele stabilite"***.

Planul de conturi *este legat direct de rapoartele financiare: numerele şi denumirile* ***claselor 1–5*** *coincid cu numerele şi denumirile* ***capitolelor*** *din Bilanţul contabil, iar numerele şi denumirile grupelor de conturi din clasele menţionate – cu numerele şi denumirile* ***subcapitolelor*** *din Bilanţul contabil.*

Denumirile conturilor sintetice din **clasele 6** şi **7** coincid, în special, cu denumirile rândurilor din *Raportul privind rezultatele financiare.*

Informaţia conţinută în conturile sintetice este reflectată în rapoartele financiare, iar informaţia din subconturi – în anexele la rapoartele financiare.

Legătura directă dintre conturile sintetice şi subconturile din ***Planul de conturi*** şi formularele rapoartelor financiare simplifică fluxul informaţiei contabile, ceea ce, la rândul său, înlesneşte considerabil tehnologia prelucrării acesteia, ridică operativitatea contabilităţii şi rolul ei în gestionarea agenţilor economici.

Regulamentele, indicaţiile metodice şi alte acte instructive (instrucţiuni, circulare, ordonanţe) se aprobă de Ministerul Finanţelor şi au ca scop explicarea modului de evidenţa în unele domenii şi situaţii concrete. Drept exemplu de acte instructive pot servi ***Regulamentul privind inventarierea, Indicaţiile metodice privind particularităţile contabilităţii în cooperativele de întreprinzător*** etc.

Actele legislative, normative şi instructive sus-numite constituie baza sistemului de reglementare normativă a contabilităţii şi sunt obligatorii pentru toate întreprinderile, indiferent de tipul de proprietate, forma de organizare juridică şi apartenenţa ramurală.

1.3. Sisteme de organizare a contabilităţii

Conform ***Legii contabilităţii***, întreprinderile pot ţine contabilitatea în baza unuia din următoarele sisteme:

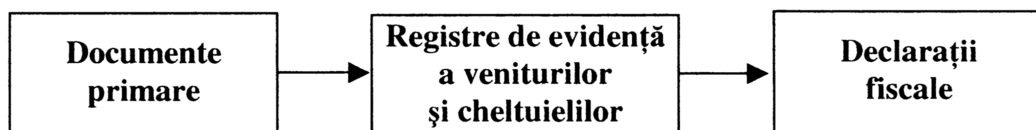
- *în partidă simplă;*
- *simplificat;*
- *complet.*

Sistemul contabil se alege de fiecare întreprindere de sine stătător, pornind de la necesităţile informaţionale şi indicatorii stabiliţi prin ***Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la criteriile de ţinere a contabilităţii de către unele categorii de agenţi economici"*** nr.1476 din 14 noiembrie 2002.

Sistemul contabil în partidă simplă poate fi aplicat de către întreprinderile care respectă următoarele criterii:

- activitatea este bazată pe munca individuală a membrilor unei familii, iar numărul mediu anual de angajaţi atraşi din exterior nu depăşeşte numărul mediu anual al acestor membri;
- volumul anual al vânzărilor nete (veniturilor din vânzări) nu depăşeşte limita de 1 000 000 lei sau
- valoarea totală de bilanţ a mijloacelor fixe nu depăşeşte limita de 350 000 lei.

Modul de ţinere a contabilităţii în partidă simplă este reglementat de ***S.N.C. 63 „Contabilitatea în partidă simplă"*** şi prezentat în schema 1.1.



Schema 1.1. Sistemul contabil în partidă simplă

La aplicarea sistemului contabil în partidă simplă întreprinderea întocmeşte documente primare, registre de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor şi declaraţii fiscale (privind impozitul pe venit, TVA etc.). În cadrul acestui sistem întocmirea rapoartelor financiare nu este obligatorie.

Sistemul contabil simplificat poate fi aplicat de întreprinderile care se încadrează în limitele următorilor indicatori:

- numărul mediu anual al angajaţilor nu depăşeşte 30 de persoane;
- volumul anual al vânzărilor nete (veniturilor din vânzări) nu depăşeşte 3 000 000 lei;
- valoarea totală a bilanţului nu depăşeşte 3 000 000 lei.

Modul de ţinere a contabilităţii conform sistemului simplificat este reglementat de ***S.N.C. 4 „Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business"***.

În cazul aplicării sistemului contabil simplificat întreprinderea trebuie să:

a) elaboreze şi să aplice ***Planul de conturi contabile simplificat***;
b) utilizeze formularele de registre contabile recomandate de ***S.N.C. 4***;
c) întocmească rapoartele financiare simplificate conform formularelor prevăzute de ***S.N.C. 4***.

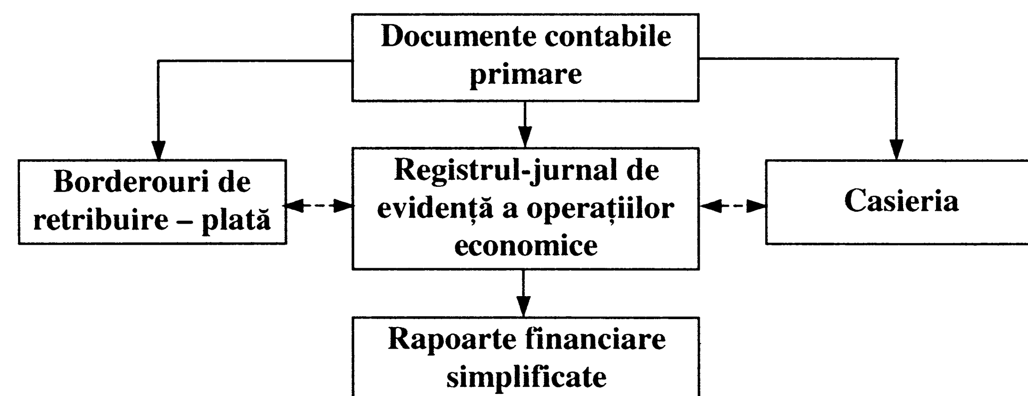
Sistemul contabil simplificat are două variante:

1) în baza ***Registrului-jurnal de evidenţă a operaţiilor economice***;

2) cu utilizarea ***Borderourilor de evidenţă a operaţiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile***[1].

Varianta în baza ***Registrului-jurnal de evidenţă a operaţiilor economice*** se recomandă pentru întreprinderile care produc un singur produs (prestează un singur gen de servicii), efectuează decontări cu cumpărătorii şi furnizorii nemijlocit în momentul executării operaţiunilor economice, nu au producţie (servicii) în curs de execuţie şi nu dispun de stocuri mari de materiale şi mărfuri.

Modul de ţinere a contabilităţii în baza acestei variante este prezentat în schema 1.2.

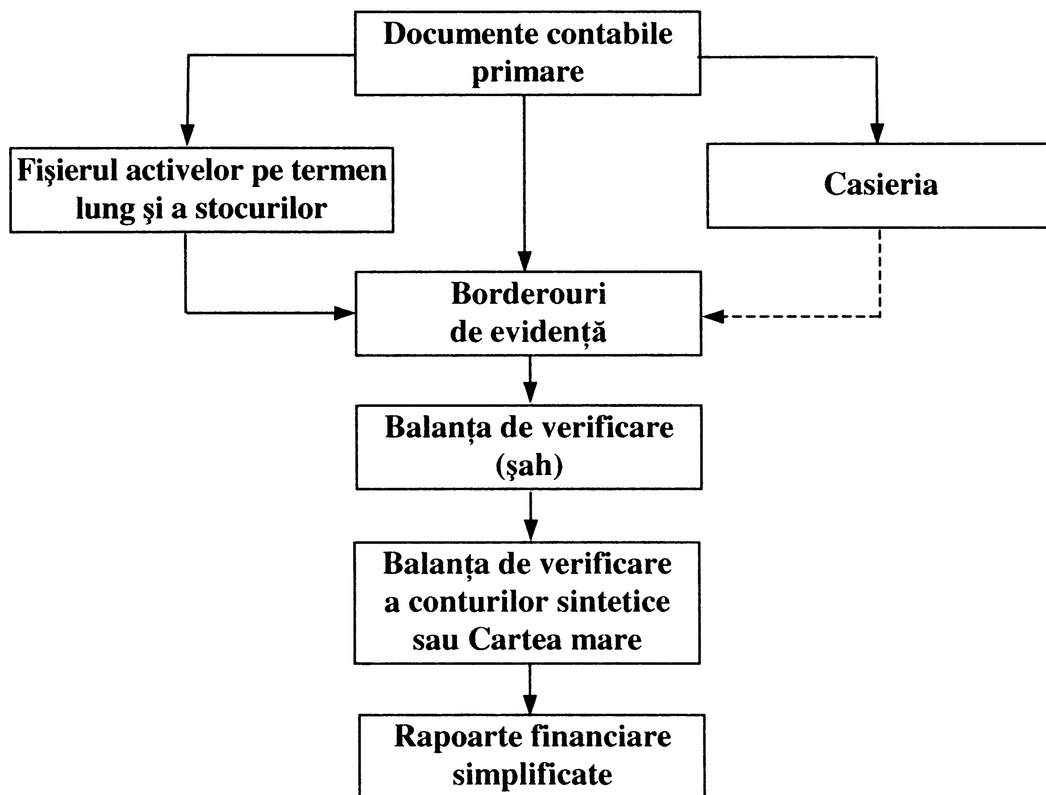


Schema 1.2. Sistemul contabil simplificat în baza ***Registrului-jurnal de evidenţă a operaţiilor economice***

Varianta cu utilizarea ***Borderourilor de evidenţă a operaţiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile*** poate fi aplicată de întreprinderile care în procesul de producţie (prestare a serviciilor) suportă cheltuieli materiale şi de muncă considerabile, au stocuri mari de materiale, produse şi mărfuri, efectuează decontări cu debitorii şi creditorii, în special, prin bănci.

Modul de ţinere a contabilităţii în baza acestei variante este prezentat în schema 1.3.

[1] Formularele ***Registrului-jurnal*** şi ***Borderourilor de evidenţă a operaţiilor economice*** sunt anexate la ***S.N.C. 4*** (vezi *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.12-13 din 9 martie 2000).

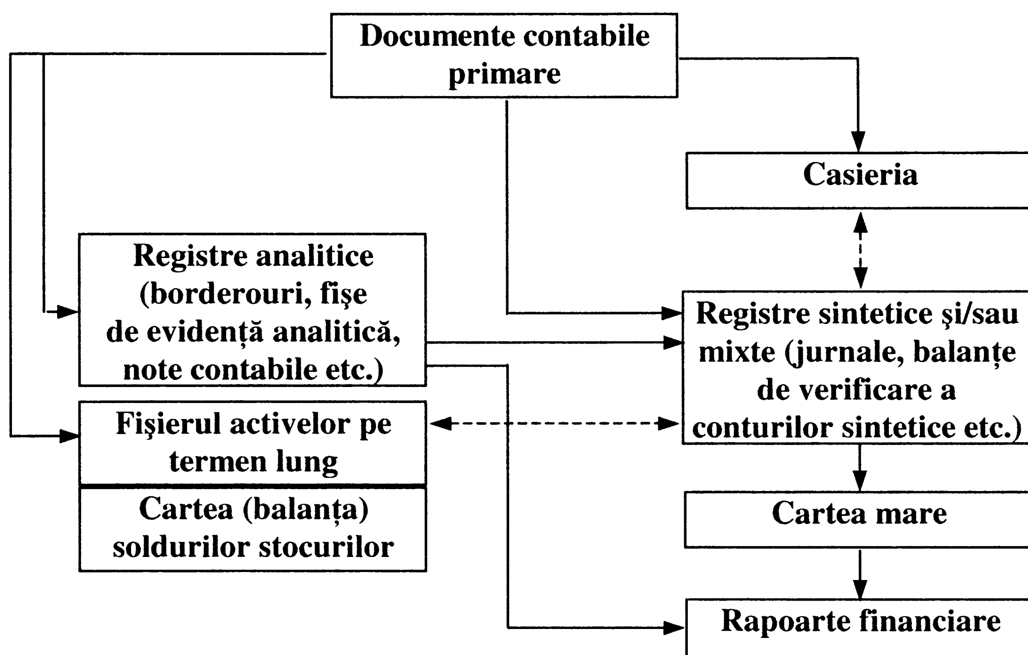


Schema 1.3. Sistemul contabil simplificat cu utilizarea ***Borderourilor de evidenţă a operaţiilor economice***

Întreprinderile care nu se încadrează în limitele stabilite prin ***Hotărârea Guvernului nr.1476 din 14 noiembrie 2002*** trebuie să utilizeze sistemul contabil complet care prevede:

a) aplicarea ***Planului de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor***;
b) folosirea formularelor registrelor contabile recomandate pentru întreprinderile care nu se raportă la micul business;
c) întocmirea rapoartelor financiare în volumul şi în baza formularelor-tip prevăzute de ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"*** şi ***S.N.C. 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti"***.

Sistemul contabil complet prevede ţinerea contabilităţii în borderouri analitice şi sintetice, jurnale şi alte registre, datele cărora ulterior se transpun în *Cartea mare* care serveşte drept bază pentru întocmirea rapoartelor financiare (vezi schema 1.4).



Schema 1.4. Sistemul contabil complet

La alegerea sistemului contabil trebuie de ţinut cont de următoarele:

- indicatorii prevăzuţi de ***Hotărârea Guvernului nr.1476 din 14 noiembrie 2002*** se stabilesc în baza datelor din:
  - rapoartele financiare anuale pe ultimii doi ani succesivi – pentru întreprinderile în funcţiune;
  - planul de afaceri – pentru întreprinderile care îşi încep activitatea în cursul anului de gestiune;
- următoarele categorii de întreprinderi nu se consideră ca agenţi ai micului business şi trebuie să aplice sistemul contabil complet, indiferent de mărimea indicatorilor activităţii economico-financiare:
  - întreprinderile care deţin o poziţie dominantă pe piaţă;
  - întreprinderile în al căror capital social cota acţionarilor (fondatorilor) care nu sunt agenţi ai micului business depăşeşte 35 %;
  - întreprinderile producătoare şi importatoare de mărfuri supuse accizelor;
  - companiile fiduciare şi de asigurări;
  - fondurile de investiţii;
  - băncile şi alte instituţii financiare;
  - întreprinderile de schimb valutar şi lombardurile;

- întreprinderile din domeniul jocurilor de noroc;
- fondurile nestatale de pensii;
- participanţii profesionişti la piaţa valorilor mobiliare.

1.4. Convenţiile şi principiile fundamentale ale contabilităţii

Contabilitatea financiară se bazează pe totalitatea de convenţii şi principii fundamentale stabilite în ***Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare*** şi ***Standardele Naţionale de Contabilitate***.

Convenţiile fundamentale ale contabilităţii

Noţiunea „convenţie" înseamnă presupunere (ipoteză), condiţie de la care întreprinderea trebuie să pornească la organizarea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare.

În ***Bazele conceptuale*** şi în ***S.N.C. 1 „Politica de contabilitate"*** sunt stabilite trei convenţii fundamentale ale contabilităţii.

Continuitatea activităţii. Informaţia trebuie să fie înregistrată în contabilitate şi în rapoartele financiare, pornind de la ipoteza că întreprinderea funcţionează şi îşi va continua activitatea într-un viitor previzibil. În acest caz, la întocmirea rapoartelor financiare se aplică metode ordinare de evaluare şi contabilizare a activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare.

În cazul când se prevede sau este necesară suspendarea sau reducerea substanţială a volumului activităţii întreprinderii, rapoartele financiare se întocmesc în baza altor principii şi metode. De exemplu, în cazul funcţionării normale a întreprinderii, mijloacele fixe se reflectă în bilanţ la valoarea de intrare diminuată cu suma uzurii acumulate, iar în cazul lichidării întreprinderii, acestea se evaluează la valoarea de vânzare (lichidare).

Permanenţa metodelor. Metodele şi regulile de contabilizare alese de întreprindere trebuie să fie aplicate consecutiv de la o perioadă de gestiune la alta. În acest caz, de regulă, se are în vedere permanenţa metodelor adoptate privind reflectarea operaţiunilor economice, evaluarea activelor şi datoriilor, calcularea uzurii mijloacelor fixe şi amortizarea activelor nemateriale în decursul anului de gestiune, precum şi de la un an de gestiune la altul.

Totodată, o atare convenţie nu semnifică interdicţia de a opera modificări în politica de contabilitate. Este vorba de raţionalitatea şi justificarea modificărilor introduse în politica de contabilitate în fiecare caz concret.

Specializarea exerciţiilor. Veniturile şi cheltuielile se constată şi se reflectă în contabilitate şi în rapoartele financiare ale perioadei în care au fost efectuate, indiferent de timpul efectiv de încasare sau plată a mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare. Conform acestei convenţii, la elaborarea politicii de contabilitate întreprinderea trebuie să pornească de la incoincidenţa eventuală temporală a operaţiunii economice cu asigurarea acesteia cu bani. De aici rezultă că toate operaţiunile economice trebuie să fie reflectate în contabilitate în momentul efectuării acestora. Nici o operaţiune nu poate fi stopată sau accelerată din punctul de vedere al înregistrării acesteia în contabilitate.

Rapoartele financiare, bazate pe principiul specializării exerciţiilor, furnizează utilizatorilor informaţii privind operaţiunile precedente legate de primirea sau plata mijloacelor băneşti, precum şi privind datoriile aferente plăţii mijloacelor băneşti în viitor şi încasările ulterioare de mijloace băneşti.

Principiile fundamentale ale contabilităţii

Noţiunea „principiu" înseamnă normă (regulă) care trebuie să fie respectată la organizarea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare. ***Bazele conceptuale*** şi ***Standardele Naţionale de Contabilitate*** conţin următoarele principii fundamentale ale contabilităţii.

Prudenţa. La luarea deciziilor în condiţiile unei incertitudini este necesar să se respecte măsurile de precauţie, cu scopul ca activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile – subevaluate. Conform acestui principiu, veniturile se constată numai în cazul când au fost câştigate, iar cheltuielile – nemijlocit în momentul efectuării acestora. De exemplu, stocurile de mărfuri şi materiale se evaluează şi se reflectă în *Bilanţul contabil* la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă. Pierderile şi lipsurile din deteriorarea valorilor se trec la cheltuieli imediat după constatarea acestora (indiferent de cauzele lor), iar sumele de recuperare a acestor pierderi de către persoanele vinovate se constată ca venit numai atunci când întreprinderea dispune de o certitudine argumentată privind primirea acestora (acordul în scris al angajatului referitor la recuperarea prejudiciului material cauzat, decizia judecătorească etc.).

Totodată, la alegerea politicii de contabilitate este inadmisibilă o prudenţă exagerată care poate conduce la crearea unor rezerve ascunse, inducând în eroare proprietarii şi alţi utilizatori de informaţii contabile.

Prioritatea conţinutului asupra formei. Operaţiunile economice trebuie să fie reflectate în contabilitate în conformitate cu conţinutul şi situaţia economică

în care ele au fost efectuate, dar nu numai după forma juridică a acestora. De exemplu, mijloacele fixe primite în arendă finanţată trebuie să fie reflectate în bilanţul arendaşului, cu toate că drepturile de proprietate asupra acestora aparţin arendatorului.

Importanţa relativă (esenţialitatea). În contabilitate şi rapoartele financiare trebuie să fie reflectată toată informaţia esenţială pentru evaluări şi luarea deciziilor de către utilizatori. Informaţia se consideră esenţială atunci când lipsa sau insuficienţa acesteia poate să influenţeze deciziile utilizatorilor adoptate de ei în baza rapoartelor financiare. În acelaşi timp, dacă informaţia sau gradul de exactitate a acesteia nu are o importanţă mare pentru utilizatorii de rapoarte financiare, ea se consideră neesenţială. De exemplu, rapoartele financiare publicate ale unor întreprinderi mari pot fi exprimate în mii lei, întrucât sumele neînsemnate nu influenţează procesul de luare a deciziilor. Respectarea acestui principiu simplifică lucrările de prelucrare şi prezentare a informaţiei în rapoartele financiare.

Imaginea fidelă. Activitatea economică a întreprinderii trebuie să fie reflectată în rapoartele financiare obiectiv şi imparţial, adică indiferent de interesele diverselor grupuri de persoane. În acest caz contabilii din diferite întreprinderi trebuie să aprecieze identic situaţiile similare din viaţa economică. În realitate obiectivitatea rapoartelor financiare înseamnă lipsa la alcătuitorii acestora a intenţiei de a impune utilizatorilor o anumită decizie. Principiul imaginii fidele nu se respectă în cazul când informaţia conţinută în rapoartele financiare este destinată numai unei categorii speciale de utilizatori sau contribuie la obţinerea unor rezultate prestabilite, care pot influenţa negativ la luarea unor decizii concrete de către utilizatori.

Necompensarea. În contabilitate este interzisă compensarea reciprocă între elementele de active şi pasive, precum şi de venituri şi cheltuieli, cu excepţia cazurilor când o atare compensare este prevăzută sau admisă de ***S.N.C.*** Veniturile şi cheltuielile rezultate din efectuarea unor operaţiuni omogene se includ în rapoartele financiare separat. Modificarea veniturilor şi cheltuielilor constatate şi reflectate anterior în rapoartele financiare nu se admite. În cazul când apar îndoieli referitor la primirea sumei cuvenite inclusă anterior în venit, o asemenea sumă se trece la majorarea cheltuielilor, dar nu la diminuarea sumei venitului constatată iniţial. Aceasta prevedere se referă, în special, la veniturile şi cheltuielile reflectate în *Raportul anual privind rezultatele financiare*.

Concordanţa. Veniturile şi cheltuielile ocazionate de unele şi aceleaşi operaţiuni economice trebuie să fie reflectate simultan în contabilitate şi rapoartele financiare. De exemplu, costul vânzărilor (valoarea de bilanţ a

produselor, mărfurilor vândute, serviciilor prestate) se constată şi se reflectă în conturile contabile şi rapoartele financiare concomitent cu veniturile din vânzări, adică într-o singură perioadă de gestiune.

Separarea patrimoniului şi datoriilor. Patrimoniul şi datoriile întreprinderii se reflectă în contabilitate şi în rapoartele financiare separat de patrimoniul şi datoriile proprietarilor şi ale altor întreprinderi.

Interdependenţa exerciţiului. Operaţiunile şi fenomenele economice ale întreprinderii trebuie să fie delimitate în contabilitate şi în rapoartele financiare pe perioade de gestiune. Întreprinderea trebuie să întocmească şi să prezinte rapoarte financiare pe perioadele prevăzute de legislaţia în vigoare (trimestru, an). În aceste perioade efectele operaţiunilor şi fenomenelor economice se iau în considerare din momentul în care se produc şi nu din momentul mişcării sau decontării lor. Ca atare, cheltuielile aferente exerciţiului curent se înregistrează în contabilitatea acestui exerciţiu chiar în cazul când se vor plăti în exerciţiile viitoare. De asemenea, veniturile aferente exerciţiului curent se înregistrează în contabilitatea acestui exerciţiu chiar dacă vor fi încasate în perioadele viitoare.

Creanţele şi datoriile agentului economic facturat şi decontat ulterior vor fi reflectate în contabilitate cu ajutorul unor conturi distincte prevăzute în ***Planul de conturi***. Nerespectarea acestui principiu influenţează direct mărimea rezultatului financiar al perioadei de gestiune curente.

Convenţiile şi principiile sus-numite trebuie să fie respectate la toate etapele exerciţiului financiar. Nerespectarea acestora poate să denatureze informaţia privind situaţia patrimonială şi financiară a întreprinderii şi se consideră ca o încălcare a regulilor de ţinere a contabilităţii şi de întocmire a rapoartelor financiare.

1.5. Politica de contabilitate a întreprinderii

Politica de contabilitate reprezintă o totalitate de convenţii, principii, reguli, metode şi procedee adoptate de conducerea întreprinderii pentru ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare.

Politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare şi trebuie să fie elaborată de fiecare întreprindere care desfăşoară activitate de întreprinzător şi este înregistrată în Republica Moldova, indiferent de tipul de proprietate, apartenenţa ramurală şi forma juridică de organizare a acesteia (cu excepţia organizaţiilor bugetare).

Destinaţia de bază şi obiectivul politicii de contabilitate adoptată de întreprindere constă în asigurarea furnizării unei informaţii veridice şi integrale

privind situaţia patrimonială, financiară şi rezultatele activităţii întreprinderii necesare tuturor utilizatorilor de rapoarte financiare pentru evaluări şi luarea deciziilor.

Modul de elaborare şi prezentare a politicii de contabilitate este reglementat de prevederile ***S.N.C. 1 „Politica de contabilitate”***.

Elaborarea politicii de contabilitate

Politica de contabilitate a întreprinderii se elaborează la constituirea întreprinderii şi se precizează pentru fiecare an de gestiune. Adoptarea şi precizarea politicii de contabilitate se perfectează printr-un document organizatoric de dispoziţie (ordin, dispoziţie etc.).

Procedura formării şi aprobării politicii de contabilitate este stabilită autonom de fiecare întreprindere. De exemplu, proiectul politicii de contabilitate poate fi elaborat de contabilitate, de o comisie specială sau de o firmă de consulting (de audit). Politica de contabilitate aleasă poate fi examinată şi adoptată prin decizia de protocol a fondatorilor (proprietarilor) sau de Consiliul de directori, iar după aceasta trebuie să fie aprobată de conducătorul întreprinderii.

Responsabilitatea pentru formarea şi respectarea politicii de contabilitate o poartă conducătorul întreprinderii.

Politica de contabilitate a întreprinderii trebuie să conţină ca minimum:
- sistemul contabil utilizat;
- varianta aleasă a sistemului contabil simplificat;
- forma de ţinere a contabilităţii (pe jurnale; 1-C etc.);
- metodele de evaluare a activelor şi datoriilor;
- metodele de calculare a uzurii (amortizării) activelor pe termen lung;
- modul de constatare şi contabilizare a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare;
- alte aspecte metodice şi de organizare a contabilităţii.

În conformitate cu ***S.N.C. 1***, la alegerea şi argumentarea politicii de contabilitate întreprinderea trebuie să pornească de la convenţiile respective (***continuitatea activităţii***, ***permanenţa metodelor şi specializarea exerciţiilor***) şi să respecte următoarele principii fundamentale ale contabilităţii (***prudenţa***, ***prioritatea conţinutului asupra formei***, ***importanţa relativă***). Caracteristica convenţiilor şi principiilor sus-numite este prezentată în paragraful 1.4 al prezentului manual.

La alegerea şi argumentarea politicii de contabilitate a unei întreprinderi concrete, în afară de convenţiile fundamentale şi principiile sus-menţionate, este necesar a lua în considerare următorii factori:

a) forma de proprietate şi statutul organizatorico-juridic al întreprinderii (societate pe acţiuni, întreprindere de stat, întreprindere individuală, societate cu răspundere limitată, întreprindere mixtă etc.);
b) apartenenţa de ramură şi tipul de activitate (industrie, agricultură, comerţ, construcţii, transport, ştiinţă, activitate de intermediere etc.);
c) proporţiile întreprinderii (volumul producţiei, cifra de afaceri, efectivul personalului etc.);
d) structura organizatorică de gestiune şi existenţa subdiviziunilor structurale (brigăzilor, secţiilor, filialelor, reprezentanţelor etc.), nivelul de libertate a acţiunilor în problemele privind formarea preţurilor, livrarea producţiei;
e) strategia dezvoltării economico-financiare (scopurile şi sarcinile dezvoltării economice ale întreprinderii, perspectivele pe termen lung, direcţiile previzibile ale investiţiilor, abordările tactice ale soluţionării problemelor de perspectivă);
f) recuperarea cheltuielilor;
g) nivelul dotării tehnice a întreprinderii, inclusiv computerizarea;
h) nivelul de calificare a cadrelor (experienţa, deprinderile, înţelegerea sarcinilor şi problemelor, posibilitatea soluţionării acestora);
i) situaţia economică (existenţa infrastructurii de piaţă, starea financiară, condiţiile pentru investiţii etc.);
j) starea sistemului de reglementare normativă a contabilităţii şi fiscalităţii.

Numai analiza sistematică şi evidenţa tuturor factorilor pot să contribuie la elaborarea politicii de contabilitate argumentate şi optime a întreprinderii.

Politica de contabilitate se formează în baza actelor legislative şi normative incluse în sistemul de reglementare normativă a contabilităţii în Republica Moldova (***legile şi actele legislative adoptate de Parlamentul Republicii Moldova***, ***decretele Preşedintelui Republicii Moldova, hotărârile Guvernului Republicii Moldova***, ***S.N.C.***, ***comentariile privind aplicarea S.N.C.***, ***Planul de conturi contabile*** şi ***alte acte normative aprobate de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova***).

Procedura formării politicii de contabilitate privind o problemă (sector) concretă a contabilităţii constă în alegerea unei variante din câteva admise de actele legislative şi normative, în justificarea metodei alese, pornind de la particularităţile activităţii întreprinderii şi acceptarea acesteia în calitate de bază pentru ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare.

De exemplu, ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** recomandă câteva metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:
- metoda casării liniare;
- metoda proporţional cu volumul produselor (serviciilor);
- metoda soldului degresiv;
- metoda degresivă cu rată descrescătoare.

La elaborarea politicii de contabilitate întreprinderea alege acea metodă de calculare a uzurii, care corespunde modelului prevăzut de exploatare a unui obiect concret de mijloace fixe. Astfel, întrucât automobilul pierde un mare procent din valoare în primii ani de exploatare, uzura lui trebuie să se calculeze prin metoda soldului degresiv, dar nu prin metoda casării liniare, conform căreia se calculează uzura clădirilor şi altor obiecte care îşi pierd valoarea uniform, în decursul întregii durate de exploatare.

S.N.C. 18 „Venitul" prevede două variante de constatare a veniturilor din prestarea serviciilor: pe fiecare tranzacţie sau pe stadii de finalizare a acesteia. Întreprinderea alege acea variantă, care permite determinarea mai exactă a mărimii venitului obţinut în cursul perioadei de gestiune.

Daca sistemul de reglementare normativă a contabilităţii nu stabileşte metodele de ţinere a contabilităţii privind o problemă concretă, întreprinderea este în drept să elaboreze autonom sau cu ajutorul firmei de consulting (de audit) metoda respectivă, pornind de la cerinţele actelor legislative şi S.N.C.

Politica de contabilitate, constituind instrumentul de realizare a prevederilor S.N.C., poate să difere esenţial la diverse întreprinderi. Variantele şi regulile de evaluare şi contabilizare a activelor, veniturilor şi cheltuielilor acceptabile pentru o întreprindere pot să influenţeze negativ asupra rezultatelor activităţii altei întreprinderi sau să fie absolut inutile pentru aceasta. Astfel, în conformitate cu ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, evaluarea materialelor poate fi efectuată prin patru metode: **de identificare**, **FIFO**, **LIFO** şi **costului mediu ponderat**.

Metoda de identificare prevede determinarea costului fiecărei unităţi a stocurilor de mărfuri şi materiale şi este adecvată pentru întreprinderile cu producţie individuală şi în serii mici. **Metodele FIFO**, **LIFO** şi **costului mediu ponderat** pot fi utilizate la întreprinderile care dispun de un asortiment bogat şi variat de stocuri de mărfuri şi materiale. De exemplu, **metoda FIFO** este preferabilă în cazul majorării permanente a preţurilor, **metoda LIFO** – în cazul diminuării preţurilor, iar **metoda costului mediu ponderat** – în cazul variaţiilor considerabile de preţuri la stocurile de mărfuri şi materiale.

Politica de contabilitate pe anul curent este aprobată de conducătorul întreprinderii la finele anului precedent şi intră în vigoare începând cu 1 ianuarie a anului de gestiune. Ea trebuie să fie aplicată de toate subdiviziunile structurale ale întreprinderii, inclusiv de cele evidenţiate într-un bilanţ distinct, indiferent de sediul lor. Subdiviziunile situate peste hotarele Republicii Moldova trebuie să aplice politica de contabilitate adoptată de întreprindere şi să respecte concomitent regulile contabilității care sunt în vigoare în ţara respectivă. Aceasta înseamnă că subdiviziunile specificate trebuie să ţină contabilitatea conform regulilor a două ţări.

Întreprinderea nou-creată îşi elaborează politica de contabilitate până la prima prezentare a rapoartelor financiare, dar nu mai târziu de 90 de zile de la dobândirea drepturilor de persoană juridică. Procedurile şi metodele contabile alese se aplică de întreprindere din ziua înregistrării de stat.

Politica de contabilitate aleasă de întreprindere trebuie să fie aplicată consecutiv – de la o perioadă de gestiune la alta. În unele cazuri prevăzute de ***S.N.C. 1*** întreprinderea poate să introducă modificări în politica de contabilitate. De exemplu, acestea pot fi operate la:

a) ***reorganizarea întreprinderii*** (contopirea, asocierea, separarea, transformarea) care, în conformitate cu legislaţia în vigoare, poate fi efectuată în baza deciziei fondatorilor (participanţilor), organelor de stat sau organului judiciar. În acest caz modificările în politica de contabilitate se operează la data înregistrării de stat a întreprinderilor nou-create;
b) ***schimbarea proprietarilor*** – modificările se introduc la data schimbării proprietarilor, participanţilor;
c) ***introducerea modificărilor în legislaţia în vigoare***: interzicerea sau limitarea unei sau altei activităţi, introducerea sau anularea reglementării de stat a preţurilor la produse; modificărilor privind condiţiile activităţii economice externe, înăsprirea substanţială sau liberalizarea regimului fiscal, creşterea nivelului inflaţiei; modificărilor unor prevederi ale S.N.C. şi altor acte normative; elaborării unor noi metode de ţinere a contabilităţii (introducerea în S.N.C. a metodelor suplimentare de evaluare a activelor, de calculare a uzurii mijloacelor fixe, metodelor de constatare a veniturilor şi cheltuielilor şi a altor variante de evidenţă). În acest caz este necesar de a aborda deosebit de minuţios fixarea datei de la care în practica contabilă se introduce o metodă (procedură) nouă. Aplicarea acesteia nu trebuie să denatureze rezultatul financiar al activităţii întreprinderii, să complice exerciţiul contabil sau să împiedice desfăşurarea normală a acestuia. Din punct de vedere teoretic, metoda nouă poate fi aplicată începând cu orice dată aleasă de întreprindere. Însă

din punct de vedere practic, momentul optim de aplicare a noilor metode contabile, cu excepţia situaţiilor excepţionale, este 1 ianuarie. Corectarea politicii de contabilitate de la începutul noului an de gestiune asigură consecutivitatea exerciţiului contabil în decursul anului de gestiune şi comparabilitatea indicatorilor formaţi în contabilitate.

Toate modificările intervenite în politica de contabilitate trebuie să fie argumentate şi perfectate prin documente de dispoziţie (ordine, dispoziţii), indicându-se data intrării în vigoare a acestora.

Dezvăluirea politicii de contabilitate

Politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare şi trebuie să fie adusă la cunoştinţa tuturor categoriilor de utilizatori de informaţii: acţionari, investitori, creditori, personalul întreprinderii, organele statistice şi financiare etc. Forma de prezentare a politicii de contabilitate este determinată de întreprinderea însăşi. Utilizatorilor de informaţii li se prezintă fie ordinul privind politica de contabilitate, fie extrasele din acesta care reflectă procedeele şi metodele principale utilizate la ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare. Totodată politica de contabilitate trebuie să fie inclusă într-un capitol distinct al *Notei explicative* la raportul financiar anual.

În rapoartele financiare trebuie să fie dezvăluite procedeele şi metodele de ţinere a contabilităţii alese la formarea politicii de contabilitate, care influenţează substanţial asupra evaluării şi luării deciziilor de către utilizatorii de rapoarte financiare. În acest caz se consideră esenţiale acele metode de ţinere a contabilităţii, fără cunoaşterea cărora este imposibilă evaluarea veridică de către utilizatorii rapoartelor financiare a situaţiei patrimoniale şi financiare, rotaţiei mijloacelor băneşti şi a rezultatelor activităţii întreprinderii.

Principalele procedee şi metode de ţinere a contabilităţii adoptate la elaborarea politicii de contabilitate a întreprinderii care trebuie să fie dezvăluite în rapoartele financiare sunt următoarele:

- metodele de evaluare a activelor nemateriale, mijloacelor fixe şi de calculare a amortizării (uzurii) acestora;
- variantele de finanţare şi contabilizare a cheltuielilor aferente reparaţiei mijloacelor fixe;
- metodele de evaluare şi modul de contabilizare a investiţiilor pe termen lung şi scurt în părţi legate şi nelegate;
- modul de evaluare a stocurilor de mărfuri şi materiale;
- modul de evaluare şi contabilizare a creanţelor pe termen scurt şi lung;
- metodele de evaluare şi modul de contabilizare a corecţiilor la datoriile dubioase;

- modul de contabilizare a cheltuielilor pentru lucrările de cercetări ştiinţifice, experimentare şi proiectare;
- modul de creare şi contabilizare a rezervelor;
- modul de contabilizare a creditelor bancare şi împrumuturilor, de constatare şi determinare a cheltuielilor aferente împrumuturilor, condiţiile de capitalizare a acestora;
- componenţa şi modul de constatare şi contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor pe tipuri de activităţi ale întreprinderii;
- metodica de contabilizare a arendei, instrumentelor financiare;
- nomenclatorul şi modul de contabilizare a impozitelor, inclusiv a impozitelor amânate;
- modul de contabilizare a cheltuielilor pentru pensii şi a cheltuielilor aferente plăţii privind indemnizaţiile personalului;
- modul de reflectare în contabilitate a rezultatelor privind variaţiile cursurilor valutare;
- criteriile de stabilire a segmentelor (sectoarelor) de activitate şi geografice şi metodele de repartizare a veniturilor şi cheltuielilor între sectoare;
- modul de contabilizare a subvenţiilor guvernamentale.

Componenţa şi conţinutul informaţiei referitoare la politica de contabilitate a întreprinderii privind unele probleme concrete, care urmează să fie prezentate în rapoartele financiare, sunt stabilite de S.N.C. respective.

Dacă politica de contabilitate a întreprinderii este elaborată în baza convenţiilor fundamentale ale contabilităţii stabilite de ***S.N.C. 1 „Politica de contabilitate"***, acestea pot să nu fie prezentate în rapoartele financiare. În cazul formării politicii de contabilitate în baza convenţiilor care diferă de cele prevăzute de standardul menţionat, atare convenţii, cauzele aplicării acestora şi evaluarea lor în expresie valorică, trebuie să fie prezentate detaliat în rapoartele financiare.

Modificările introduse în politica de contabilitate care influenţează substanţial evaluarea şi luarea deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare în cursul perioadei de gestiune sau în perioadele ulterioare, cauzele acestor modificări, precum şi evaluarea consecinţelor acestora în expresie valorică urmează să fie prezentate distinct în *Nota explicativă* la rapoartele financiare.

Prezentarea politicii de contabilitate nu justifică reflectarea greşită sau inexactă a informaţiilor şi nu exonerează conducerea întreprinderii de răspunderea pentru încălcarea regulilor stabilite de ţinere a contabilităţii şi de întocmire a rapoartelor financiare.

Mai jos este prezentat un model de politică de contabilitate a întreprinderii (varianta simplificată).

Aprobat

____
conducătorul S.A.

____
numele, prenumele

"___" ___________200_

mun. Chişinău **Ordin nr.______**

Cu privire la politica de contabilitate a S.A. „Faur" pe anul 2003[1]

I. Dispoziţii generale

1.1. Societatea pe acţiuni „Faur", număr de înregistrare ________ din "___"___________, cu modificări şi completări din "___"_________, este înregistrată de Camera Înregistrării de Stat a Departamentului Tehnologii Informaţionale, pe adresa: mun. Chişinău, str. ___________ Moldova, MD-20__.

1.1.1. Principalele tipuri de activităţi desfăşurate de S.A. "Faur" sunt:

- servicii complexe de curăţare chimică şi vopsire a hainelor;
- lustruirea, tăbăcirea, vopsirea blănurilor, curăţarea articolelor de puf şi pene, curăţarea covoarelor şi preşurilor;
- reparaţia şi fabricarea confecţiilor;
- spălarea lenjeriei;
- fabricarea şi vânzarea mărfurilor de larg consum;
- organizarea gospodăriei auxiliare şi vânzarea produselor agricole;
- confecţionarea construcţiilor şi a altor articole metalice pentru populaţie şi întreprinderi;
- prestarea serviciilor de reparaţie a utilajului, transportului auto;
- executarea lucrărilor de construcţii-montaj, reconstrucţii, reparaţii capitale, fixarea, refacerea, modernizarea tuturor felurilor de construcţii;
- prestarea serviciilor de transport auto.

1.2. Contabilitatea la S.A. "Faur" se ţine conform:

- Legii contabilităţii nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995;

---

[1] În exemplul de faţă este prezentată o singură variantă de formare a politicii de contabilitate. La elaborarea unei politici de contabilitate proprii întreprinderea poate să aleagă alte metode şi procedee de ţinere a contabilităţii prevăzute de S.N.C.

- Standardelor Naţionale de Contabilitate aprobate de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova;
- Planului de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor;
- altor acte legislative şi normative, cu modificările şi completările ulterioare.

1.3. Contabilitatea patrimoniului, datoriilor şi operaţiunilor economice se ţine în expresie naturală şi bănească prin reflectarea completă, continuă, documentară şi interdependentă a acestora.

1.4. Elaborarea politicii de contabilitate se bazează pe următoarele convenţii şi principii:

- ***continuitatea activităţii;***
- ***permanenţa metodelor;***
- ***specializarea exerciţiilor;***
- ***prudenţa;***
- ***prioritatea conţinutului asupra formei;***
- ***esenţialitatea.***

1.5. Responsabilitatea pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii o poartă conducătorul societăţii pe acţiuni care creează condiţii optime pentru organizarea corectă a contabilităţii, întocmirea şi prezentarea oportună a rapoartelor, asigură îndeplinirea riguroasă de către toate subdiviziunile cu profil economic a cerinţelor contabilului-şef privind întocmirea documentelor şi prezentarea informaţiei necesare pentru ţinerea evidenţei şi completarea rapoartelor financiare.

1.6. Contabilul-şef asigură controlul şi reflectarea în conturile contabile a tuturor operaţiunilor economice efectuate, prezentarea informaţiei operative şi întocmirea rapoartelor financiare în termenele stabilite, poartă răspundere pentru respectarea principiilor metodologice de organizare a contabilităţii.

II. Variantele şi metodele alese de organizare a contabilităţii

2.1. Active nemateriale

Activele nemateriale se reflectă în contabilitatea financiară la valoarea de intrare care cuprinde:

a) valoarea de procurare a activelor nemateriale;
b) impozitele şi taxele nerecuperabile în conformitate cu legislaţia în vigoare;

c) cheltuielile de aducere a activului nematerial în stare de lucru pentru utilizarea acestuia după destinaţie.

Pentru activele nemateriale, la care durata de utilizare nu poate fi stabilită cert, amortizarea se calculează prin metoda liniară în curs de ____ani.

2.2. Mijloace fixe

În cazul intrării, mijloacele fixe sunt reflectate în contabilitate la valoarea de intrare, care este egală pentru:

a) mijloacele fixe create la întreprindere – cu valoarea efectivă, inclusiv impozitele nerecuperabile prevăzute de legislaţia în vigoare;
b) clădirile şi construcţiile executate în antrepriză – cu valoarea contractuală a obiectului, inclusiv impozitele prevăzute de legislaţia în vigoare;
c) mijloacele fixe procurate contra plată de . la alte întreprinderi şi persoane fizice:
   - clădiri şi construcţii – cu valoarea de cumpărare plus cheltuielile legate de reparaţie şi aducerea acestora în stare de lucru,
   - maşini şi utilaje – cu valoarea de cumpărare şi cheltuielile privind procurarea acestora (asigurarea, taxe vamale, impozite şi taxe nerecuperabile, cheltuieli de transport), cheltuielile de montare, instalare, experimentare etc.;
d) mijloacele fixe procurate pe calea schimbului (barter) – cu valoarea activelor primite pe calea schimbului sau predate pentru schimb;
e) mijloacelor fixe primite gratuit – cu valoarea obiectelor stabilită în actele de primire-predare.

Valoarea uzurabilă a unei unităţi (a obiectului de inventar) de mijloace fixe se determină, pornind de la valoarea de intrare a obiectului minus valoarea rămasă probabilă.

Valoarea rămasă probabilă a mijloacelor fixe este determinată:

- pentru clădiri şi construcţii – ___% din valoarea de intrare a acestora;
- pentru celelalte mijloace fixe – ___% din valoarea de intrare a acestora.

Uzura mijloacelor fixe se calculează prin metoda liniară, luându-se ca bază durata de funcţionare utilă a acestora şi valoarea uzurabilă.

Durata de funcţionare utilă a clădirilor şi construcţiilor este determinată pentru fiecare obiect de inventar, în funcţie de durata de utilizare a acestuia.

2.3. Stocuri de mărfuri şi materiale

Stocurile de mărfuri şi materiale, cu excepţia obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, sunt reflectate în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă. În contabilitatea curentă evaluarea acestora se efectuează prin metoda costului mediu ponderat.

2.4. Obiecte de mică valoare şi scurtă durată

Obiectele de mică valoare şi scurtă durată cuprind activele, valoarea cărora nu depăşeşte 1 000 lei sau durata de exploatare nu este mai mare de un an, indiferent de valoarea acestora.

Valoarea de intrare a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se determină în contabilitatea curentă ca şi pentru mijloacele fixe (pct. 2.2).

Obiectele de mică valoare şi scurtă durată, a căror valoare unitară nu este mai mare de 500 lei, se trec la consumuri sau cheltuieli, pe măsura punerii acestora în folosinţă, în mărime de 100 % din valoarea de intrare a acestora.

Obiectele de mică valoare şi scurtă durată, a căror valoare unitară este mai mare de 500 lei, se trec la cheltuieli sau consumuri, în mărime de 100 % din valoarea de intrare a acestora, cu scăderea valorii rămase probabile.

Valoarea rămasă probabilă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată este determinată în mărime de ___% din valoarea de intrare a acestora.

2.5. Creanţe

Creanţele pe termen lung şi scurt sunt reflectate în contabilitate la valoarea nominală. Pentru recuperarea pierderilor probabile aferente datoriilor dubioase, întreprinderea formează pe seama cheltuielilor comerciale o rezervă specială în mărime de 2 % din volumul total de vânzări nete.

2.6. Cheltuieli anticipate

Cheltuielile anticipate sunt reflectate în bilanţ în posturi distincte şi se trec la consumuri sau cheltuieli pe măsura survenirii perioadei aferente. Ele cuprind:

a) cheltuielile privind abonarea la literatura tehnică şi periodică;
b) plata de chirie calculată în avans;
c) plata poliţei de asigurare.

2.7. Capital propriu

Capitalul propriu cuprinde capitalul statutar şi suplimentar, rezervele, profitul (pierderea) nerepartizat al perioadelor de gestiune curente şi precedente şi capitalul secundar.

Capitalul statutar este stabilit prin statut şi constituie _________ lei. Nu se modifică până la primirea unor noi fondatori şi introducerea schimbărilor respective în statut.

2.8. Datorii

Datoriile pe termen lung şi scurt sunt reflectate în contabilitate la sumele care trebuie să fie plătite. Datoriile aferente creditelor şi împrumuturilor bancare primite sunt reflectate în bilanţ, ţinându-se cont de dobânzile aferente plăţii la finele perioadei de gestiune.

2.9. Conversia valutei străine

Mijloacele băneşti, creanţele, capitalul nevărsat şi datoriile în valută străină se reflectă în rapoartele financiare în valută naţională, conform prevederilor ***S.N.C. 21 „Efectele variaţiilor cursurilor valutare"***.

2.10. Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate

În scopul includerii uniforme a cheltuielilor şi plăţilor preliminate în consumurile sau cheltuielile anului de gestiune, întreprinderea creează rezerve:

a) pentru plata concediilor muncitorilor ___% din salariile calculate;
b) pentru reparaţia mijloacelor fixe ___ %.
c) pentru reparaţia clădirilor şi construcţiilor ___% din valoarea de intrare a acestora.

2.11. Venituri anticipate

Veniturile obţinute în perioada de gestiune, dar aferente perioadelor viitoare, sunt reflectate separat în evidenţă şi rapoartele financiare şi se includ în veniturile curente pe măsura sosirii perioadei de gestiune aferente. Ele cuprind:

a) plata de chirie primită în avans;
b) sumele care urmează să fie recuperate de persoanele vinovate în următoarele perioade de gestiune.

2.12. Venituri şi cheltuieli

Veniturile se constată în baza principiului specializării exerciţiilor în perioada de gestiune în care au fost câştigate, indiferent de momentul încasării mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare. În componenţa veniturilor nu sunt incluse sumele colectate în numele terţilor (taxa pe valoarea adăugată, accizele etc.).

Cheltuielile sunt reflectate în contabilitate în baza metodei specializării exerciţiilor în acea perioadă în care au apărut, indiferent de momentul achitării efective a acestora, şi cuprind cheltuielile activităţii operaţionale, de investiţii, financiare, pierderile excepţionale şi cheltuielile privind impozitul pe venit.

2.13. Veniturile, cheltuielile şi rezultatele sunt reflectate în *Raportul privind rezultatele financiare* separat pe tipuri de activităţi ale întreprinderii şi pe evenimente excepţionale.

2.14. Profitul (pierderea) net se repartizează şi se utilizează:

a) pentru plata dividendelor;
b) conform deciziilor suplimentare ale adunării generale a acţionarilor.

2.15. Impozitul pe venit

Impozitul pe venit se determină şi se plăteşte în conformitate cu legislaţia în vigoare. În decursul anului 2003 impozitul pe venit se plăteşte trimestrial în rate (1/4 din suma impozitului pe venit al anului precedent).

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Care este scopul contabilităţii financiare?
2. Formulaţi definiţia obiectului contabilităţii financiare.
3. Enumeraţi actele legislative şi normative de bază ce reglementează modul de ţinere a contabilităţii financiare.
4. Care sisteme contabile pot fi aplicate de întreprindere?
5. Caracterizaţi sistemul contabil simplificat.
6. Care întreprinderi sunt obligate să aplice sistemul contabil complet?
7. Enumeraţi convenţiile fundamentale ale contabilităţii.
8. Explicaţi principiul fundamental al contabilităţii „prudenţa".
9. Care este definiţia politicii de contabilitate?
10. Cine poartă responsabilitatea pentru elaborarea şi aplicarea politicii de contabilitate a întreprinderii?
11. Numiţi elementele de bază ale politicii de contabilitate.
12. Care procedee şi metode de ţinere a contabilităţii trebuie să fie dezvăluite în politica de contabilitate inclusă în raportul financiar anual?

Capitolul 2. Contabilitatea activelor nemateriale

Obiectivele capitolului:

- ***Definirea activelor nemateriale.***
- ***Prezentarea modului de recunoaştere, evaluare, contabilizare şi amortizare a activelor nemateriale.***

2.1. Noţiunea de active nemateriale, componenţa şi clasificarea acestora

Noţiuni privind activele nemateriale. *Activele nemateriale* reprezintă active nepecuniare (nebăneşti) identificate care nu îmbracă o formă materială, sunt controlate de către întreprindere, pot fi utilizate o perioadă mai mare de un an în activitatea de producţie, comerţ sau în alte tipuri de activităţi, precum şi în scopuri administrative sau sunt destinate pentru a fi predate în folosinţa (închiriate) persoanelor juridice şi/sau fizice.

Prin active nepecuniare se subînţelege totalitatea de drepturi juridice în urma folosirii cărora întreprinderea obţine anumite avantaje economice (profit).

Exemplul 2.1

Valoarea dreptului de utilizare a unei clădiri, investit de fondator sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii „Luceafărul" pe 10 ani, constituie 200 000 lei, iar valoarea clădirii propriu-zise – 350 000 lei.

În exemplul de faţă ca element al activelor nemateriale serveşte dreptul juridic de utilizare a clădirii evaluat la 200 000 lei care nu îmbracă o formă materială, deşi purtătorul acestuia are o formă materială concretă. Dacă în capitalul statutar al întreprinderii „Luceafărul" ar fi fost investită sub formă de aport clădirea pe toată durata de funcţionare a obiectului, să admitem pe 30 ani, în componenţa patrimoniului acestei întreprinderi va fi recunoscută ca mijloc fix propria clădire în valoare de 350 000 lei.

Activul nepecuniar trebuie să fie identificat în cadrul altor active, în caz contrar, va fi dificilă determinarea valorii acestuia. De exemplu, în cazul când întreprinderea cumpără un computer cu programe informatice respective pentru a controla funcţionarea utilajului, identificarea acestui program de computer în factura fiscală (de expediţie) sau comercială (invoce) serveşte drept argument de a-l recunoaşte ca activ nematerial. În cazul neidentificării acestui program, el va fi recunoscut în componenţa computerului. În afară de aceasta, din

momentul recunoaşterii activului nepecuniar drept activ nematerial, identificarea mai prevede trecerea riscurilor şi răspunderii pentru păstrarea, protecţia şi utilizarea acestuia în posesia întreprinderii care l-a procurat în scopul obţinerii avantajului economic. În acest caz se ia în considerare şi respectarea principiului fundamental al priorităţii conţinutului asupra formei juridice. De exemplu, în arenda financiară a activului nematerial acesta trece în posesia arendaşului cu riscurile aferente, însă avantajul respectiv îl obţine arendatorul. Această poziţie se referă şi la cazul existenţei controlului de către întreprindere asupra activului nematerial.

Componenţa activelor nemateriale. Activele nemateriale cuprind cele mai diverse elemente patrimoniale. În componenţa lor se includ:

- cheltuielile de constituire (de organizare);
- preţul firmei (goodwill-ul) sau fondul comercial;
- drepturile ce rezultă din brevete, certificate şi alte titluri de protecţie[1];
- know-how-urile;
- drepturile ce rezultă din contracte de licenţă;
- drepturile ce rezultă din licenţe de activitate;
- copyright;
- francizele;
- drepturile ce rezultă din utilizarea activelor materiale pe termen lung;
- alte active nemateriale.

Să examinăm succint caracteristicile acestor active nemateriale.

Cheltuielile de constituire (de organizare) reprezintă cheltuielile ocazionate de constituirea întreprinderii până la momentul când aceasta este în stare să-şi înceapă activitatea statutară (este înregistrată, sunt deschise conturi la bănci, dispune de licenţa de activitate etc.). Ele cuprind cheltuielile aferente pregătirii documentelor pentru înregistrare, elaborării statutului în original, copiile statutului pentru înregistrare, confecţionarea ştampilelor, taxele de stat plătite la înregistrare, plata serviciilor de consultanţă prestate în scopul constituirii întreprinderii, acţiunilor de reclamă în perioada de constituire. În componenţa cheltuielilor de constituire nu se include valoarea dreptului de folosire a licenţei pentru desfăşurarea activităţii întreprinderii care reprezintă un activ nematerial separat, precum şi cheltuielile de reclamă suportate pe parcursul activităţii întreprinderii.

Goodwill-ul (fondul comercial) reprezintă suma cu care valoarea întreprinderii ce se cumpără depăşeşte valoarea activelor acesteia la preţul de

[1] Titlul de protecţie reprezintă brevetul, certificatul sau alt document eliberat întreprinderii de Agenţia de Stat pentru Protecţia Proprietăţii Industriale a Republicii Moldova.

piaţă în cazul în care acestea ar fi fost procurate separat, diminuată cu suma datoriilor. Goodwill-ul caracterizează prestigiul şi reputaţia întreprinderii care se cumpără pe piaţa internă şi externă.

Exemplul 2.2

Pentru întreprinderea ce se cumpără se plăteşte 8 000 000 lei, valoarea activelor nete la preţul de piaţă constituie 7 700 000 lei, iar datoriile – 220 000 lei, inclusiv:

• *active materiale în curs de execuţie*	*500 000 lei*
• *mijloace fixe*	*6 500 000 lei*
• *materiale*	*400 000 lei*
• *creanţe pe termen scurt*	*300 000 lei*
• *datorii pe termen scurt privind facturile comerciale*	*(90 000) lei*
• *datorii privind decontările cu bugetul*	*(80 000) lei*
• *datorii faţă de personal privind retribuirea muncii*	*(50 000) lei*
Total	*7 480 000 lei.*

Conform datelor din exemplul 2.2, preţul firmei (goodwill-ul) va fi egal cu 520 000 lei [8 000 000 – (7 700 000 – 220 000)].

Dacă în urma negocierilor dintre vânzător şi cumpărător suma care trebuie să fie plătită pentru întreprinderea ce se cumpără este mai mică decât valoarea de piaţă a activelor nete, diferenţa constituie goodwill negativ. Aceasta se repartizează între activele nete pe termen lung, cu excepţia celor financiare, diminuând valoarea acestora.

Drepturile ce rezultă din brevete, certificate şi alte titluri de protecţie includ: brevetele, mărcile, desenele şi modelele industriale, know-how-urile care aparţin posesorului de drepturi etc. De menţionat că în componenţa activelor nemateriale nu se includ brevetele, certificatele sau alte titluri de protecţie, ci drepturile de utilizare a acestora.

Brevetele reprezintă drepturile exclusive pentru fabricarea unui tip de produse, utilizarea sau comercializarea unui produs specific garantate de către stat pe o anumită perioadă. De exemplu, dreptul exclusiv ce rezultă din brevetul pentru invenţia elaborată de o întreprindere sau din brevetul pentru un soi de plante elaborat de o instituţie de cercetări ştiinţifice.

Dreptul posesorului de brevet este protejat de stat pe parcursul perioadei prevăzute de legislaţia în vigoare.

Mărcile pentru produse şi de deservire (în continuare – *mărci*) reprezintă nişte simboluri (denumiri) înregistrate şi protejate de stat, cu drepturi exclusive de utilizare a acestora pentru delimitarea mărfurilor, serviciilor unor persoane juridice şi fizice de mărfurile şi serviciile identice ale altor persoane juridice şi fizice. Mărcile se indică foarte frecvent nemijlocit pe mărfuri (dacă este posibil) sub formă de emblemă sau pe ambalaj. Marca garantează calitatea

mărfii, serviciului, asigurând principala funcţie – efectuarea reclamei în scopul atragerii cumpărătorului de a procura marfa protejată de marca respectivă. Mărcile pot fi sub formă de cuvinte (de exemplu, ţigarete „Temp", „Leana" etc. fabricate de S.A. „Tutun CTC", nume de familie – „Creţu" pentru sucul fabricat de S.R.L. „Avântul"), litere, cifre etc., îmbinări de cuvinte şi elemente plastice.

Denumirea de origine reprezintă denumirea ţării, regiunii sau a localităţilor, precum şi denumirile istorice utilizate pentru a însemna marfa, însuşirile, proprietăţile specifice pe care o determină exclusiv, fiind caracteristice pentru zona geografică respectivă prin factorii naturali şi/sau etnografici. Dacă în una şi aceeaşi zonă geografică două sau mai multe persoane juridice sau fizice fabrică una şi aceeaşi marfă, aceasta se distinge după marca şi denumirea firmei care arată denumirea de origine. De exemplu, vinul sec „Cabernet" fabricat de S.A. „Cricova" şi C.N.V.V. „Stăuceni".

Agenţia de Stat pentru Protecţia Proprietăţii Industriale a Republicii Moldova (în continuare – Agenţie) înregistrează mărcile şi denumirea de origine, eliberând unităţii patrimoniale certificatele respective.

Una şi aceeaşi entitate poate să dispună de mai multe mărci.

Actualmente mărcile care au fost elaborate de către stat şi utilizate de întreprinderi au fost predate ministerelor şi departamentelor respective – posesori de titluri de protecţie. De la aceste organe de stat întreprinderile cumpără dreptul de folosire a mărcilor în baza contractelor de licenţă pentru continuarea fabricării produselor respective.

Desenele şi modelele industriale reprezintă un nou tip de articol înregistrat cu funcţie utilitară care acordă deţinătorului titlului de protecţie dreptul exclusiv de utilizare a articolului. Se consideră că desenele şi modelele industriale au funcţie utilitară în cazul când articolele în care ele se utilizează pot fi folosite în scopuri aplicative, inclusiv şi ca obiect decorativ. Desenele şi modelele industriale sunt considerate noi, prin urmare, pot fi înregistrate de către Agenţie în cazul în care caracteristicile acestora, inclusiv culorile reflectate pe fotografii sau grafic n-au fost cunoscute până la prezentarea cererii de înregistrare. La înregistrarea acestor elemente de proprietate industrială Agenţia eliberează un certificat.

Know-how-urile sunt cunoştinţe tehnico-ştiinţifice, tehnologice, comerciale, financiare, organizaţionale, de management, biotehnice şi de altă natură cumulate de către întreprindere, care constituie secret comercial şi aduc avantaj economic (profit). De exemplu, informaţia privind o metodă progresistă de croire a materialelor fără deşeuri sau cu deşeuri minime, tehnologia fabricări unui produs sau unele metode de efectuare a verificărilor necesare pentru o firmă de audit. Dreptul de folosire a acestei informaţii nu

reprezintă obiectul dreptului de autor şi nu este protejat de stat nici prin dreptul de autor, nici prin dreptul de brevet.

Drepturile ce rezultă din contractele de licenţă sunt drepturile de folosire temporară, pe un termen anumit, a brevetelor de invenţie, mărcilor, desenelor şi modelelor industriale, a elementelor de know-how etc. în baza contractului de licenţă. Titularul acestor elemente de proprietate industrială (brevete, mărci, desene şi modele industriale etc.) ce transmite dreptul de folosire a acestora poartă denumirea de ***licenţiar***, iar unitatea economică sau persoana fizică ce obţine acest drept se numeşte ***licenţiat***. Dreptul de autor poate fi transmis unei persoane juridice şi/sau fizice în baza contractului de transmitere a dreptului de autor.

Drepturile ce rezultă din licenţe de activitate sunt reprezentate de drepturile perfectate din punct de vedere juridic pentru practicarea unui gen de activitate. Fără licenţa respectivă, indiferent de genul de activitate şi forma juridico-patrimonială, unitatea economică nu-şi poate desfăşura activitatea. De menţionat ca în practica punerii elementelor de proprietate industrială în circuitul economic al întreprinderii contractele de licenţă se mai numesc ***licenţe***. Luând în considerare aceasta, în activitatea unităţii economice pot fi utilizate două grupe de licenţe:

- licenţe procurate de la diferite ministere şi departamente pentru desfăşurarea activităţii numite licenţe de activitate;
- licenţe (contracte de licenţă) eliberate de unele persoane juridice şi/sau fizice la transmiterea dreptului de utilizare a elementelor de proprietate industrială (brevete, mărci, desene şi modele industriale etc.).

Copyright reprezintă drepturile de autor garantate de stat pentru publicarea, editarea, vânzarea operelor literare, muzicale, video, tele- şi de cinema, precum şi a altor opere de artă pe întreaga perioadă prevăzută de legislaţie.

Ca obiecte ale dreptului de autor pot servi:

- operele literare (cărţi, broşuri, articole, programe pentru computer);
- operele dramatice, muzicale, scenariile, planurile scenariilor;
- operele muzicale cu sau fără text;
- operele coreografice, pantomimele;
- operele de arhitectură, de urbanistică etc.

Programele informatice sunt un set de documente tehnice şi de exploatare, precum şi un complex de programe pentru sistemul de prelucrare a informaţiei. Statul asigură dreptul exclusiv la programele informatice ca rezultat al activităţii creatoare a autorului.

Francizele reprezintă drepturile acordate de o întreprindere (titularul de drept) altei persoane juridice şi/sau fizice pentru utilizarea unei anumite

formule a unui produs sau tehnologii de fabricare a produsului respectiv pentru un comision stabilit. De exemplu, întreprinderea de fabricare a produselor chimice utilizează o formulă elaborată de Institutul de Chimie al Academiei de Ştiinţe a Republicii Moldova.

În sistemul contractelor de franciză părţile contractante poartă denumirea de:

- ***francisor*** – întreprinderea care acordă unei alte părţi un tip de produse, la prestarea unor servicii în numele şi sub marca francisorului, precum şi dreptul la asistenţa tehnică;
- ***franchisee*** – întreprinderea care a încheiat contractul de franciză sau a fost creată în urma contractului încheiat.

Drepturile de folosire a activelor materiale pe termen lung sunt drepturile de utilizare a terenurilor, mijloacelor fixe (maşini, utilaje, clădiri, mijloace de transport), resurselor naturale investite de fondator sub formă de aport în capitalul statutar al unei întreprinderi.

Alte active nemateriale reprezintă drepturile de utilizare şi înregistrare a locului de broker, drepturile de marketing, drepturile de utilizare a locului unde este instalat panoul de reclamă etc.

Clasificarea activelor nemateriale. Activele nemateriale pot fi clasificate după următoarele criterii: protecţia de către stat, separabilitatea de activele materiale, natura economică, apartenenţă, limitarea duratei de utilizare.

Luând în considerare criteriul protecţiei de stat, distingem active nemateriale protejate de stat şi neprotejate de stat.

În componenţa primei grupe se includ drepturile de utilizare a brevetelor, mărcilor, denumirilor de origine, desenelor şi modelelor industriale, drepturile de autor, inclusiv programele informatice, drepturile asupra topografiilor integrate etc. Această grupă cuprinde obiectele proprietăţii intelectuale (proprietatea industrială şi drepturile de autor) create de unitatea economică – titular de drepturi exclusive asupra acestei proprietăţi. Statul asigură protejarea juridică a acestor active nemateriale la titularul de drepturi exclusive.

Grupa a doua este reprezentată de activele nemateriale care nu sunt protejate de stat: cheltuielile de constituire, goodwill-ul, drepturille de utilizare a licenţelor aferente diferitelor genuri de activitate, francizele, elementele de know-how, drepturile de utilizare a activelor materiale pe termen lung, drepturile de utilizare şi înregistrare a locului de broker, de marketing, drepturile de utilizare a locului de amplasare a panoului de reclamă etc. În această grupă pot fi incluse de asemenea şi drepturile de utilizare a obiectelor proprietăţii intelectuale la licenţiat primite în baza contractului de licenţă.

Sub aspectul separabilităţii activelor nemateriale de cele materiale se disting: active nemateriale separabile şi inseparabile.

Active materiale separabile sunt numite activele nemateriale care pot fi utilizate în unitatea patrimonială după destinație, fără careva purtători (suporturi) de active materiale, indiferent de faptul dacă ele sunt protejate de stat sau nu. În această grupă pot fi incluse cheltuielile de constituire, drepturile exclusive şi cele neexclusive ce apar în baza contractelor de licență, precum şi cele ce nu rezultă din titlul de proprietate asupra obiectelor proprietății industriale (mărcile, denumirea de origine, elementele de know-how, copyright, programele informatice, desenele şi modelele industriale, francizele, licențele, goodwill-ul, dreptul de închiriere a filmelor etc.).

Activele nemateriale, a căror purtători sunt active materiale concrete, fără care ele nu pot fi utilizate după destinație, sunt numite active nemateriale inseparabile de cele materiale. Astfel de active nemateriale pot să existe, prin urmare, pot să-şi îndeplinească funcțiile sale în circuitul economic al întreprinderii numai în cazul existenței unor anumite active materiale. Acestea cuprind drepturile de utilizare a activelor materiale pe termen lung (clădiri, construcții speciale, maşini, utilaje, mijloace de transport, terenuri, resurse naturale etc.), cheltuielile de constituire.

Gruparea activelor nemateriale în separabile şi inseparabile de cele materiale determină modul de reflectare a operațiunilor la transmiterea drepturilor de utilizare a acestora, precum şi durata de utilizare a lor.

După natura economică activele nemateriale se subdivizează în:

- proprietate intelectuală;
- drepturi patrimoniale;
- drepturi asupra know-how-urilor şi francize;
- alte active nemateriale.

Proprietatea intelectuală sunt drepturile exclusive ale persoanei juridice sau fizice asupra rezultatelor activității intelectuale şi mijloacele similare ale acestora de individualizare a persoanei juridice, produselor, serviciilor. Proprietatea intelectuală se subdivizează în proprietate industrială şi drepturi de autor.

Proprietatea industrială reprezintă totalitatea de drepturi patrimoniale legate de utilizarea rezultatelor activității tehnico-ştiințifice ale omului (drepturile de utilizare a brevetelor asupra invenției, noilor soiuri de plante, mărcilor de produse şi servicii, denumirii de origine, desenelor şi modelelor industriale etc.).

Drepturile de autor cuprind drepturile de editare, utilizare a operelor ştiințifice, literare, muzicale, de artă, programele informatice, drepturile conexe (interpretarea, fonograma şi transmiterea operelor muzicale la radio şi televiziune), dreptul de închiriere a filmelor.

Drepturile patrimoniale sunt drepturi de utilizare a activelor materiale pe termen lung (maşini, utilaje, clădiri, terenuri, resurse naturale).

Drepturile asupra know-how-urilor nu pot fi incluse nici în componenţa drepturilor de autor, nici a obiectelor proprietăţii industriale. În unele surse bibliografice know-how-urile se includ în proprietatea industrială. ***Francizele*** pot fi incluse în această grupă, deoarece după natura economică sunt omogene.

În funcţie de apartenenţă, se disting active nemateriale care aparţin titularului de drepturi exclusive şi posesorului de drepturi neexclusive pe o anumită perioadă de timp.

Activele nemateriale ce aparţin titularului de drepturi exclusive cuprind drepturile de utilizare a obiectelor proprietăţii intelectuale, know-how-urile, goodwill-ul etc. Activele nemateriale ce aparţin posesorului de drepturi pe o anumită perioadă includ drepturile ce rezultă din contractul de licenţă, licenţele de activitate, drepturile patrimoniale etc.

În funcţie de limitarea duratei de utilizare, se disting active nemateriale amortizabile şi neamortizabile.

Amortizabile se consideră activele nemateriale pentru care unitatea patrimonială stabileşte durata de utilizare. Acestea cuprind toate activele nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale, inclusiv cheltuielile de constituire.

Neamortizabile pot fi considerate acele active nemateriale pentru care unitatea economică nu stabileşte durata de utilizare. Aceasta durată poate să nu fie stabilită în cazul când întreprinderea planifică obţinerea avantajelor economice din utilizarea unor active nemateriale o perioadă nelimitată cum sunt: denumirea de origine, marca de produse şi servicii, goodwill-ul etc. (mai detaliat vezi paragraful ***2.6 „Contabilitatea amortizării activelor nemateriale”*** din acest manual).

Clasificarea prezentată mai sus permite de a soluţiona diverse probleme economice: a studia structura activelor nemateriale după diferite criterii, a determina modul de întocmire a înregistrărilor contabile etc.

2.2. Recunoaşterea activelor nemateriale

Actualmente lipseşte definiţia recunoaşterii activelor nemateriale şi materiale pe termen lung în general. Ea însă poate fi formulată astfel. Recunoaşterea activelor reprezintă examinarea corespunderii însuşirilor, particularităţilor, caracteristicilor, proprietăţilor elementelor respective definiţiei şi criteriilor stabilite. În cazul în care drepturile juridice corespund cu principiile, cerinţele (regulile) conţinute de criteriile de recunoaştere, acestea se recunosc ca active nemateriale. Însă pentru aceste active este foarte important momentul recunoaşterii.

Activele nemateriale sunt recunoscute în baza aceloraşi criterii ca şi activele materiale pe termen lung, conform cărora:

- întreprinderea dispune de o certitudine fermă că în urma utilizării elementului respectiv va obţine anumite avantaje economice (profit);
- valoarea articolului poate fi determinată.

În cazul când nu se respectă măcar unul din aceste criterii, suma respectivă trebuie să fie recunoscută drept cheltuieli ale perioadei. În caz de necesitate (dacă situaţia financiară nu permite) cheltuielile efectuate pot fi recunoscute în prealabil drept cheltuieli anticipate curente. De menţionat că corespunderea articolului respectiv cerinţelor din primul criteriu, fără a fi concretizată, se referă într-o mare măsură la cazul creării activelor nemateriale de către întreprindere.

Dacă întreprinderea procură careva active nemateriale, problema privind respectarea cerinţelor cuprinse în primul criteriu trebuie să fie soluţionată până la procurare. Este natural că înainte de a procura activul nematerial specialiştii competenţi în domeniu trebuie să determine posibilitatea obţinerii avantajelor economice din utilizarea lui şi nicidecum după procurare. Luând în considerare aceasta, sumele respective nu vor fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, deoarece va fi procurat activul, din care se vor obţine avantaje economice.

Condiţiile, conform cărora întreprinderea este credibilă în obţinerea avantajelor economice, se consideră realizate în baza exemplului cu drepturile de franciză în cazul argumentării următoarelor cerinţe:

- franciza este inclusă în planul de afaceri;
- drepturile de franciză pot fi utilizate după destinaţie (această poziţie este demonstrată în cazul când s-a întocmit un calcul prealabil în baza experienţei proprii);
- întreprinderea dispune de stocuri de materiale (materii prime) pentru utilizarea drepturilor de franciză.

Uneori este dificil de a determina avantajele economice din utilizarea activului nematerial, deoarece el poate fi utilizat în complex cu alte active nemateriale sau materiale pe termen lung. De exemplu, dreptul de utilizare a clădirii unei secţii de producţie care nu participă nemijlocit la fabricarea produsului respectiv. Însă aceasta nu înseamnă că dreptul indicat nu va fi recunoscut ca activ nematerial, deoarece avantajele economice vor fi calculate în baza utilizării complexe (dreptul de utilizare a clădirii secţiei de producţie cu maşinile şi utilajele respective şi tehnologia de fabricare etc.) a activului nematerial dat cu alte active nemateriale şi/sau materiale pe termen lung.

Analog se recunosc activele nemateriale, a căror utilizare duce la reducerea consumurilor (cheltuielilor) şi nu la majorarea volumului de produse şi/sau servicii.

Cerințele conținute în cel de-al doilea criteriu – determinarea valorii activului – pot fi realizate în cazurile:

- procurării în baza documentelor de procurare (facturii fiscale sau facturii de expediție), procesului-verbal de evaluare, contractului de licență sau altui contract;
- creării de către întreprindere, conform datelor evidenței analitice a activelor nemateriale în curs de execuție privind suma cheltuielilor efective.

În cazul înregistrării la intrări a activelor nemateriale este foarte important a determina momentul de recunoaștere. Acest moment stabilește timpul (data) când trebuie soluționată problema privind corespunderea însușirilor, proprietăților, particularităților elementului (articolului) respectiv definiției și criteriilor de recunoaștere a activului nematerial. Se determină durata de utilizare, începutul calculării și suma amortizării, iar în baza acestor date – timpul suspendării amortizării, perioada de obținere a avantajelor economice etc.

Momentul recunoașterii îl constituie pentru activele nemateriale:

- cumpărate ce nu necesită cheltuieli de pregătire – data procurării;
- procurate ce necesită cheltuieli de pregătire spre utilizare – după finisarea lucrărilor de pregătire a activului nematerial sau a lucrărilor de instalare a utilajului brevetat și primit în baza contractului de licență;
- create de către întreprindere – după obținerea titlului de protecție sau după finisarea lucrărilor de cercetare-proiectare (dacă unitatea economică decide să folosească anticipat activul până la înregistrarea acestuia de către Agenție).

În toate cazurile momentul de recunoaștere a activului nematerial este necesar de perfectat printr-un proces-verbal de recepție spre utilizare a activului nematerial. În baza acestui document activul nematerial respectiv va fi înregistrat la intrări.

2.3. Evaluarea activelor nemateriale

Evaluarea inițială. Evaluarea activelor nemateriale la momentul recunoașterii acestora este efectuată în conformitate cu ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”***. În majoritatea cazurilor de înregistrare la intrări (create de întreprindere, primite cu titlu gratuit sau sub formă de aport la capitalul statutar etc.) activele nemateriale sunt evaluate ca și mijloacele fixe (vezi paragraful ***3.3 „Evaluarea activelor materiale pe termen lung”***). Totuși în această ordine de idei există și unele particularități. De exemplu, în cazul creării activelor nemateriale (obiectelor de proprietate industrială), în afară de suma cheltuielilor efective legate nemijlocit de crearea acestora, în valoarea de

intrare se mai include şi taxa de stat plătită sau care se cuvine de plătit pentru înregistrarea la Agenţie. Dacă obiectele proprietăţii intelectuale se procură în baza contractului de licenţă, în valoarea de intrare a acestora se mai includ şi cheltuielile pentru serviciile de evaluare.

În cazul când activul nematerial procurat, primit cu titlu gratuit, în schimb sau sub formă de aport în capitalul statutar al întreprinderii etc. necesită cheltuieli de pregătire pentru a fi utilizat după destinaţie, valoarea lui de intrare cuprinde şi aceste cheltuieli.

Valoarea goodwill-ului care apare în cazul cumpărării unei întreprinderi se determină de părţile contractante (cumpărător şi vânzător) în baza următoarelor două metode mai răspândite:

- prin produsul dintre coeficientul negociat de către cumpărător şi vânzător şi suma cu care profitul obţinut de întreprinderea ce se cumpără depăşeşte mărimea medie a acestui profit;
- prin capitalizarea depăşirii profitului indicat.

Exemplul 2.3

Există următoarele date privind valoarea activelor şi suma profitului care îl obţine întreprinderea ce se cumpără şi mărimea medie a acestuia pe grupa omogenă de întreprinderi (tabelul 2.1).

Tabelul 2.1

Date privind determinarea goodwill-ului la cumpărarea unei întreprinderi

(în lei)

Indicatori	*Pe întreprinderea ce se cumpără*	*Pe grupa omogenă de întreprinderi (în medie)*
1	2	3
Valoarea de piaţă a activelor fără preţul firmei	*5 800 000*	*5 800 000*
Rata medie a profitului (%)	*10*	*10*
Suma medie a profitului	*580 000*	*580 000*
Suma profitului efectiv	*700 000*	*580 000*
Depăşirea sumei medii a profitului peste profitul efectiv	*120 000*	–

După cum se observă, întreprinderea ce se cumpără obţine un profit mai mare cu 120 000 lei (700 000 – 580 000) decât grupa omogenă de întreprinderi în medie.

Să admitem că cumpărătorul şi vânzătorul au coordonat aplicarea coeficientului 5 pentru suma depăşirii profitului care îl obţine întreprinderea ce se cumpără. Goodwill-ul (preţul firmei) constituie 600 000 lei (120 000 x 5). Dacă nu există alte date, este necesar de plătit 6 400 000 lei (5 800 000 + 600 000).

În cazul capitalizării sumei cu care profitul depăşeşte mărimea medie a acestuia, goodwill-ul va fi egal cu 1 200 000 lei (120 000 : 0,1), unde 0,1 – rata profitului mediu

exprimată în coeficient. Conform acestui calcul, întreprinderea trebuie să plătească 7 000 000 lei (5 800 000 + 1 200 000).

Pentru întreprinderile de comerţ cu amănuntul preţul firmei (goodwill-ul) poate fi determinat prin produsul valorii medii a mărfurilor vândute din ultimul an de gestiune şi a coeficientului acordat de cumpărător şi vânzător.

În cazul fuziunii întreprinderilor valoarea de intrare a activului nematerial se determină la valoarea lui venală conform ***S.N.C. 22 „Asocierea întreprinderilor"***. Se consideră că această valoare este măsurată veridic, în cazul când ea este stipulată distinct în baza „tranzacţiei mâinii întinse" ca şi la cumpărare sau la valoarea venală determinată la piaţa activa paralelă pentru genul de active specificat.

Valoarea de intrare a activului nematerial în baza „tranzacţiei mâinii întinse" se determină analogic regulilor de licitaţie şi stabilire a preţului la cumpărarea-vânzarea activelor. Conform regulilor pieţei active paralele, valoarea activului nematerial poate fi determinată veridic dacă astfel de piaţă există pentru activul dat. Se consideră că piaţa activă paralelă există în cazul când:

- activele nemateriale sunt relativ omogene; aceasta înseamnă că ele sunt identice sau pot fi separate în active identice;
- cantitatea activelor nemateriale este suficientă pentru ca cumpărătorii şi vânzătorii să folosească această informaţie în scopul stabilirii preţului;
- preţurile la aceste active omogene se publică;

Determinarea valorii activului nematerial prin metoda scontării fluxurilor viitoare de venituri este posibilă cu o certitudine suficientă în cazul în care viitoarele avantaje economice pot fi rezultatul utilizării activului nematerial. În caz contrar, determinarea valorii activului nematerial va fi dificilă.

Activele nemateriale (drepturile transmise întreprinderii de către stat aferente radiodifuziunii, televiziunii, licenţele de import, cotele unor tehnologii de producţie şi drepturile de acces la alte resurse limitate) primite sub formă de subvenţii se evaluează la valoarea venală. În cazul lipsei valorii de piaţă confirmate valoarea de intrare a acestor active se determină de o expertiză independentă, la valoarea de bilanţ (când are loc cesiunea dreptului la utilizarea acestuia fără păstrarea titlului de proprietar), luând în considerare şi cheltuielile de pregătire spre utilizare după destinaţie.

Evaluarea ulterioară. Evaluarea ulterioară a activelor nemateriale este efectuată prin una din următoarele metode:

- recomandată de ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"***;
- alternativă admisibilă.

Prima metodă prevede ca activul nematerial să fie contabilizat la valoarea de intrare diminuată cu suma amortizării acumulate. Totodată unitatea economică urmăreşte ca valoarea de bilanţ a activului nematerial să nu

depăşească valoarea de recuperare. Dacă aceasta s-a întâmplat, valoarea de bilanţ se reduce la valoarea de recuperare.

Exemplul 2.4

Valoarea de intrare a dreptului de utilizare a unui model industrial constituie 20 000 lei, durata de utilizare – 10 ani. La sfârşitul celui de-al cincilea an de utilizare valoarea de recuperare este egală cu 7 000 lei.

Prin urmare, valoarea de bilanţ a acestui activ nematerial va fi de 10 000 lei [20 000 – (2 000 x 5)]. Diferenţa de 3 000 lei (10 000 – 7 000) cu care valoarea de bilanţ depăşeşte valoarea de recuperare se recunoaşte drept cheltuieli ale perioadei.

În conformitate cu cea de-a doua metodă (alternativă admisibilă), după recunoaşterea iniţială activul nematerial se evaluează la valoarea reevaluată a acestuia calculată în baza valorii venale diminuată cu suma amortizării acumulate, în cazul când asemenea valoare poate fi determinată cu certitudine. În acest caz se reflectă şi majorarea valorii de bilanţ a activului. Întreprinderea calculează valoarea reevaluată de sine stătător sau apelează la serviciile estimatorilor independenţi atunci când apare necesitatea (când socoate de cuviinţă) pentru a nu admite discordanţe mari între valoarea de bilanţ şi cea venală la data întocmirii *Bilanţului contabil*. Valoarea venală se stabileşte cu certitudine la piaţa activă paralelă sau în baza acordului (contractului) între vânzător şi cumpărător în cazul când activul nematerial respectiv va fi cumpărat-vândut.

Pentru unele active nemateriale cum sunt licenţele, diversele privilegii, drepturile de repartizare a cotelor de producţie etc. piaţa activă poate să existe. Însă pentru multe active nemateriale ca mărcile de produse şi servicii, unele drepturi de autor aferente editării ziarelor, operelor muzicale, invenţiilor, denumirea firmei etc. nu există o astfel de piaţă, deoarece ele sunt într-un singur exemplar. Valoarea venală a acestor active nemateriale va fi stabilită în baza contractelor de parcă ele sunt vândute-cumpărate.

Reevaluarea activelor nemateriale se efectuează în cazul când valoarea lor de bilanţ diferă esenţial de valoarea venală.

În cazul când un activ nematerial dintr-o grupă omogenă este reevaluat, reevaluării se supune toata grupa omogenă. Dacă se reevaluează grupa omogenă de active nemateriale, iar la momentul reevaluării pentru un careva activ nematerial nu poate fi stabilită cu certitudine valoarea lui venală, acest activ nu se reevaluează. El va fi reflectat în bilanţ la valoarea de intrare în limita valorii de recuperare diminuată cu suma amortizării acumulate. Dacă în cazul reevaluării ulterioare a activului nematerial este posibilă stabilirea valorii venale a acestuia, va fi aplicată metoda alternativă.

Exemplul 2.5

Unitatea patrimonială a reevaluat mărcile de produse la sfârşitul anului de gestiune 2000, însă pentru marca produsului „A" la acel moment nu era posibil de determinat cu certitudine valoarea venală. Valoarea de intrare a activului specificat a constituit 30 000 lei, amortizarea acumulată – 10 000 lei, valoarea de recuperare – 16 000 lei. Peste trei ani (în anul 2003) această grupă de active din nou a fost supusă reevaluării, iar valoarea venală a fost stabilită cu certitudine şi constituie 18 000 lei, valoarea de bilanţ – 12 300 lei.

Conform condiţiilor indicate, dreptul de folosire a mărcii pentru produsul „A" va fi evaluat astfel:

la finele anului 2000 – în sumă de 16 000 lei, recunoscând diferenţa dintre valoarea de bilanţ şi valoarea de recuperare de 4 000 lei (20 000 – 16 000) ca o diminuare a valorii de bilanţ;

la sfârşitul anului 2003 – în sumă de 18 000 lei (conform metodei alternative), valoarea de bilanţ fiind majorată cu 5 700 lei (18 000 – 12 300).

În activitatea practică sunt posibile şi alte cazuri. La momentul reevaluării a încetat să existe piaţa activă paralelă pentru activul nematerial specificat. În acest caz valoarea de bilanţ a unui asemenea activ nematerial va fi determinată la valoarea reevaluată la data ultimei reevaluări diminuată cu suma amortizării acumulate. Valoarea de bilanţ în astfel de situaţii nu trebuie să depăşească valoarea de recuperare.

Exemplul 2.6

La finele anului 2002 întreprinderea a supus reevaluării activele nemateriale. Însă pentru activul nematerial „B" la acel moment nu exista piaţa activă paralelă, deşi anterior aceasta a existat. Valoarea de bilanţ a activului în cauză la finele anului 2002 constituie 45 000 lei, iar valoarea de recuperare – 40 000 lei.

Prin urmare, la finele anului 2002 activul menţionat va fi reflectat în bilanţ în sumă de 40 000 lei, diminuând valoarea de bilanţ cu 5 000 lei.

Diferenţele din reevaluarea activelor nemateriale se reflectă ca şi rezultatele din reevaluarea activelor materiale pe termen lung.

2.4. Contabilitatea intrărilor de active nemateriale

Activele nemateriale pot fi înregistrate la intrări prin diferite căi:

- crearea de către întreprindere cu forţele proprii sau în bază de contract privind efectuarea unor lucrări de cercetare-proiectare încheiat cu o unitate specializată;
- procurarea de la licenţiar (obiectele proprietăţii intelectuale) în baza contractului de licenţă;

- primirea cu titlu gratuit, sub formă de aport în capitalul statutar al întreprinderii, în schimb etc. (active nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale) în baza contractului de licenţă, contractului de transmitere a dreptului de autor şi/sau contractului de locaţiune, contractului de constituire etc.

Pentru contabilizarea activelor nemateriale în curs de execuţie şi aflate în utilizare sunt destinate respectiv conturile ***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"*** şi ***111 „Active nemateriale"***.

În debitul contului ***112*** sunt contabilizate toate cheltuielile privind crearea activelor nemateriale separabile de cele materiale (executarea lucrărilor de cercetare-proiectare) cu forţele proprii (în regie proprie) sau în bază de contract încheiat cu terţi, cheltuielile aferente ameliorării stării obiectelor proprietăţii industriale în cazul capitalizării acestora, cheltuielile plătite pentru întreţinerea obiectelor specificate în cazul prelungirii termenului de acţiune a unor titluri de protecţie aferente mărcilor, desenelor industriale etc., cheltuielile de pregătire a activelor nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale pentru utilizarea acestora după destinaţie, cheltuielile aferente recondiţionării capacităţilor pierdute ale activelor nemateriale etc. În debitul contului ***112*** se mai reflectă şi activele nemateriale care nu necesită cheltuieli de pregătire spre utilizarea unor active materiale şi nemateriale interconexate, de exemplu, dreptul de utilizare a unei mărci nu va fi utilizat, dacă nu vor fi asigurate posibilităţile de folosire a tehnologiei respective, la rândul său, şi a utilajului necesar care trebuie de instalat. În creditul acestui cont se reflectă trecerea la intrări a activului nematerial primit spre utilizare.

În debitul contului ***111 „Active nemateriale"*** se reflectă intrările de active nemateriale primite spre utilizare (create de întreprindere sau în bază de contract cu terţii, primite spre utilizare pe un termen anumit, precum şi în cazul când activele nemateriale nu necesită unele cheltuieli de pregătire pentru utilizarea lor după destinaţie, dar punerea lor în utilizare necesită cheltuieli de pregătire pentru alte active nemateriale sau materiale) şi ecartul de reevaluare, iar în credit – cesiunea dreptului la utilizarea activelor nemateriale (transmiterea dreptului fără păstrarea titlului de proprietar), ieşirea acestora din componenţa elementelor patrimoniale din motivul expirării duratei de utilizare, casării înainte de termen din cauza rezilierii contractului de licenţă sau de locaţie, ori din cauza că utilizarea activului nematerial a devenit ineficientă.

Soldul conturilor specificate se reflectă în capitolul ***1 „Active pe termen lung"***, subcapitolul ***1.1 „Active nemateriale"*** din *Bilanţul contabil.*

Înregistrarea la intrări a activelor nemateriale create de întreprindere. Unitatea economică poate crea unele active nemateriale separabile de cele materiale care intră în componenţa obiectelor proprietăţii

intelectuale elaborarea unor tehnologii aferente unui produs sau procedeu nou, invențiilor, mărcilor de produse și servicii, denumirii de origine, desenelor și modelelor industriale. Unele întreprinderi specializate pot elabora programe informatice, noi soiuri de plante etc. Crearea acestor și altor elemente de active nemateriale, de regulă, durează o perioadă îndelungată. Din aceste motive este necesar de a contabiliza cheltuielile privind crearea obiectelor menționate în contul ***112 „Active nemateriale în curs de execuție"***. În debitul acestui cont vor fi acumulate toate cheltuielile privind crearea unor active nemateriale în contrapartidă cu conturile respective:

211 „Materiale",
531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii",
533 „Datorii privind asigurările",
812 „Activități auxiliare",
813 „Consumuri indirecte de producție",
227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" sau
242 „Cont de decontare" etc. – în funcție de tipul cheltuielilor.

Această înregistrare contabilă va fi întocmită în baza următoarelor documente: bonul de consum și/sau borderoul (calculul) de repartizare a materialelor consumate, fișa de pontaj și/sau borderoul (calculul) de repartizare a salariilor; borderoul (calculul) de repartizare a serviciilor activităților auxiliare; borderoul (calculul) de repartizare a consumurilor indirecte de producție etc. În baza acestor și altor documente se fac înregistrări în registrul de evidență sintetică prin descifrarea rulajului din debitul contului ***112 "Active nemateriale în curs de execuție"*** pe conturile corespondente respective. În registrul de evidență analitică evidența cheltuielilor se ține pe fiecare obiect al proprietății intelectuale ce se creează de către întreprindere și pe articole de cheltuieli stabilite de ea.

În curs de 60 de zile după finalizarea lucrărilor de cercetare-proiectare întreprinderea depune la Agenție o cerere cu anexarea tuturor documentelor (desene, calcule, grafice, formule etc.) pentru a înregistra obiectul creat. Din momentul prezentării cererii până la luarea deciziei Agenției de a înregistra obiectul sau de a refuza înregistrarea lui legislația prevede 6 luni, iar în caz de dificultăți – până la 18 luni, uneori chiar și 3 ani. Prin urmare, dacă după finalizarea lucrărilor Agenția n-a înregistrat elementul creat de întreprindere drept activ nematerial în baza titlului de protecție, până la obținerea acestui titlu cheltuielile efective vor fi reflectate în contul ***112*** ca active nemateriale în curs de execuție. Obținerea titlului de protecție servește drept bază juridică pentru trecerea la intrări a activului creat. Dacă utilizarea acestuia nu este legată de folosirea altui activ nematerial și/sau altui activ material, se

întocmeşte un proces-verbal de primire spre utilizare a activului nematerial şi se efectuează înregistrarea contabilă:

Dt 111 „Active nemateriale"
Ct 112 „Active nemateriale în curs de execuţie".

Agenţia permite utilizarea elementului creat până la înregistrarea acestuia ca proprietate industrială. Prin urmare, întreprinderea poate să treacă la intrări elementul creat prin formula contabilă precedentă, însă este riscant, deoarece Agenţia poate să nu înregistreze obiectul respectiv şi să nu elibereze titlul de protecţie (brevetul, certificatul sau alt document).

Dacă întreprinderea nu depune cererea la Agenţie în decurs de 60 zile după finalizarea lucrărilor, această cerere o prezintă autorul obiectului creat. În acest caz întreprinderea, conform legislaţiei în vigoare, are dreptul la o licenţă neexclusivă contra plata sau cu titlu gratuit eliberată de autor pe un termen anumit. Prin urmare, întreprinderea nu va fi titularul acestui obiect creat, ci va executa funcţia de licenţiat (va utiliza obiectul creat pe parcursul perioadei stabilite de autor).

Brevetarea obiectelor proprietăţii intelectuale în străinătate. Conform legislaţiei în vigoare, orice persoana juridică sau fizică, titular al obiectului proprietăţii intelectuale, are dreptul de a breveta invenţia, de a încerca soiul nou de plante şi protecţia acestuia, de a înregistra marca şi denumirea de origine, desenele şi modelele industriale etc. în orice ţară. Brevetarea este perfectată printr-o cerere internaţională prin intermediul Agenţiei, conform contractului cu privire la cooperarea de brevete sau conform convenţiilor regionale, una din părţi fiind Republica Moldova.

În toate cazurile de brevetare a obiectelor proprietăţii intelectuale în alte ţări titularul de drepturi exclusive plăteşte Agenţiei o sumă anumită pentru serviciile prestate privind primirea cererii şi publicarea materialelor necesare, precum şi o taxă pentru brevetarea şi înregistrarea obiectului respectiv în altă ţară.

Exemplul 2.7

Întreprinderea „Y" a brevetat o invenţie în străinătate. În prealabil brevetul de invenţie a fost înregistrat în Republica Moldova. Cheltuielile privind perfectarea documentelor şi publicarea materialelor de către Agenţie constituie 1 200 lei, taxa pentru brevetarea invenţiei în străinătate – 3 000 $ la cursul de 14,00 lei pentru 1 $, echivalentul în lei – 42 000 lei.

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. Plata contra numerar pentru serviciile prestate de Agenţie:

Dt	***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"***	*43 200 lei*
Ct	***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"***	*1 200 lei*
Ct	***243 „Cont valutar"***	*42 000 lei.*

2. Primirea brevetului şi înregistrarea invenţiei în străinătate:

Dt	***111 „Active nemateriale", subcontul 1113 „Brevete", contul analitic „Brevetul nr.7568 înregistrat, de exemplu, în Germania"***	*42 000 lei*
Ct	***112 „Active nemateriale în curs de execuție"***	*42 000 lei.*

Înregistrarea separată a obiectelor proprietății intelectuale în evidența analitică este condiționată de necesitatea obținerii unei informații distincte aferente amortizării și avantajelor economice din utilizarea acestora în scopuri manageriale.

Înregistrarea goodwill-ului la cumpărarea unei întreprinderi. La cumpărarea unei întreprinderi în contabilitatea cumpărătorului se reflectă nu numai goodwill-ul (prețul firmei) propriu-zis, ci concomitent și toate activele și pasivele acesteia. Totuși înregistrarea contabilă recapitulativă a elementelor patrimoniale ale întreprinderii cumpărate este determinată de condițiile negociate între vânzător și cumpărător. Părțile pot negocia:

- achitarea integrală prin plata unică a activelor evaluate la preț de piață și a goodwill-ului, înregistrând datoriile întreprinderii ce se cumpără în componența datoriilor cumpărătorului;
- achitarea eșalonată, stabilind sumele spre plata și termenul de plată a valorii activelor;
- achitarea integrală a activelor și datoriilor întreprinderii ce se cumpără.

Exemplul 2.8

Să înregistrăm la intrări goodwill-ul, toate activele și pasivele în componența elementelor patrimoniale ale cumpărătorului prin virarea sumei respective, achitând activele, cu excepția datoriilor, din contul de decontare (vezi exemplul 2.2):

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuție"***	*500 000 lei*	***Ct***	***242 „Cont de decontare"***	*7 900 000 lei*
Dt	***123 „Mijloace fixe"***	*6 500 000 lei*	***Ct***	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*190 000 lei*
Dt	***211 „Materiale"***	*400 000 lei*	***Ct***	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*80 000 lei*
Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*300 000 lei*	***Ct***	***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***	*50 000 lei*
Dt	***111 „Active nemateriale", subcontul 1112 „Goodwill"***	*420 000 lei*			
	Total	***8 220 000 lei.***		***Total***	***8 220 000 lei.***

Dacă admitem că vânzătorul și cumpărătorul au negociat să achite 40 % din suma de 7 900 000 lei sau 3 160 000 lei (7 900 000 × 0,4) în curs de o lună, iar cealaltă parte – în curs de doi ani, începând cu luna a doua după achitarea primei tranșe, contul ***242 „Cont de decontare"*** *va fi creditat în sumă de 3 160 000 lei, iar*

*diferența de 4 740 000 lei (7 900 000 – 3 160 000) va fi reflectată ca datorie pe termen lung în contul **426 „Alte datorii pe termen lung calculate”**.*

În afacerea de cumpărare a unei întreprinderi nu este soluționată problema privind TVA. Tratarea acestei afaceri ca livrare de valori materiale impozabilă ne permite să înregistrăm activele evaluate la preț de piață fără TVA în condițiile respective, iar suma TVA aferentă valorii totale a acestora se trece în debitul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”***. Este natural ca valoarea activelor întreprinderii cumpărate să fie reflectată în conturile de evidență a acestora la preț de piață fără TVA.

Înregistrarea la intrări a activelor nemateriale primite sub formă de aport la capitalul statutar. Activele nemateriale separabile și inseparabile de cele materiale primite sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii se înregistrează la intrări în baza contractului de constituire a întreprinderii, procesului-verbal de evaluare a activului nematerial, contractului de licență, contractului de locație în cazul transmiterii dreptului de utilizare a obiectelor imobiliare și altor documente. Aceste active nemateriale se reflectă în debitul contului ***111 „Active nemateriale”*** sau contului ***112 „Active nemateriale în curs de execuție”***, în funcție de aceea necesită sau nu unele cheltuieli pentru pregătirea acestora spre utilizare, micșorând respectiv capitalul nevărsat (creditând contul ***313 „Capital nevărsat”***) la fel ca și mijloacele fixe (vezi paragraful ***3.6 „Contabilitatea intrării mijloacelor fixe”***). În aceste operațiuni TVA nu se aplică.

Dacă întreprinderea înregistrează în componența activelor nemateriale dreptul de utilizare a unor active materiale pe termen lung sub formă de aport la capitalul statutar al acesteia, concomitent apare necesitatea de a reflecta în debitul unui cont extrabilanțier, de exemplu, în contul ***925 „Active pe termen lung primite provizoriu în utilizare”*** și purtătorii materiali ai acestor drepturi sau activele materiale pe termen lung propriu-zise la valoarea acestora. La expirarea termenului de utilizare a acestui drept, contul specificat va fi creditat.

Înregistrarea la intrări a activelor nemateriale procurate. Nu toate activele nemateriale pot fi cumpărate (vândute), schimbate, primite (predate) cu titlu gratuit etc. De exemplu, goodwill-ul (prețul firmei) fără cumpărarea unei întreprinderi și existența factorilor respectivi, cheltuielile de constituire, dreptul de folosire a licențelor pentru desfășurarea unor genuri de activitate, denumirea de origine, etc. nu pot fi cumpărate. O bună parte din obiectele proprietății intelectuale pot fi cumpărate de la licențiari cu condiția procurării dreptului neexclusiv (posesorul titlului de protecție își păstrează titlul de proprietar) sau a dreptului exclusiv (fără păstrarea de către posesor a titlului de

proprietar). Este posibilă şi procurarea pe o anumită perioadă a dreptului la utilizarea unui teren, unei clădiri sau altor obiecte de active materiale pe termen lung.

La procurarea unor obiecte ale proprietăţii intelectuale se întocmesc contractul de licenţă, contractul de transmitere a dreptului de autor, factura fiscală sau factura de expediţie, iar la cumpărarea dreptului de utilizare a unor active materiale pe termen lung – contractul de locaţie sau alte documente. Pentru ambele grupe de active nemateriale se mai întocmeşte procesul-verbal de evaluare. La cumpărarea unui obiect al proprietăţii industriale contractul de licenţă se înregistrează la Agenţie dacă există titlul de protecţie a acestuia. Operaţiunile de procurare a activelor specificate se reflectă în conturile ***111 „Active nemateriale"*** (în cazul când nu apar cheltuieli de pregătire spre utilizare) sau ***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"*** (în cazul când activul respectiv necesită cheltuieli de pregătire sau nu, însă acest activ nematerial procurat nu poate fi utilizat fără a pregăti spre folosire alt (alte) activ (active) nematerial(e) şi/sau material(e)). Evident, în aceste operaţiuni se reflectă şi TVA aferentă trecută în cont.

Înregistrarea la intrări a activelor nemateriale primite cu titlu gratuit Intrările de active nemateriale cu titlu gratuit se înregistrează în baza contractului de licenţă, contractului de transmitere a dreptului de autor, contractului de locaţie etc. Este evident că aceste operaţiuni se contabilizează în conturile ***111 „Active nemateriale"*** sau ***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"*** cu majorarea venitului din activitatea financiară în funcţie de faptul dacă activele nemateriale necesită unele cheltuieli de pregătire spre utilizare sau nu. În cazul când activele nemateriale nu necesită cheltuieli de pregătire se ia în considerare faptul dacă acestea pot fi utilizate sau nu, fără a executa unele lucrări de pregătire a altor active nemateriale sau materiale interconexate.

Înregistrarea activelor nemateriale primite sub formă de subvenţii. Unitatea economică poate să primească sub formă de subvenţii de stat unele active nemateriale sau mijloace băneşti pentru crearea unor active nemateriale. Ele pot fi primite de la organele sau agenţiile de stat, organizaţiile similare de stat, inclusiv cele locale şi internaţionale. Operaţiunile de primire a subvenţiilor de stat în aceste scopuri sunt contabilizate în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 20 „Contabilitatea subvenţiilor şi publicitatea informaţiei aferente asistenţei de stat"***.

Indiferent de tipurile subvenţiilor, acestea sunt acordate de organele de stat în baza unor anumite condiţii strict stabilite, de exemplu, pentru a stimula dezvoltarea agriculturii sau comercializarea unor produse prin micşorarea

prețului de vânzare, pentru a crea unele locuri noi de lucru şi/sau a păstra locurile de lucru existente, a realiza proiecte cu anumite destinații etc.

Subvențiile de stat sunt recunoscute în componența veniturilor perioadelor de gestiune în care au avut loc cheltuielile respective recuperabile din mijloacele acestor subvenții în baza principiilor specializării exercițiilor, prudenței, corespunderii. Principiul specializării exercițiilor prevede ca cheltuielile şi veniturile să fie calculate şi comparate după mărime atâta timp cât există legătura reciprocă dintre ele şi să fie reflectate în *Raportul privind rezultatele financiare.* Principiul prudenței nu permite de a supraevalua veniturile şi a subevalua cheltuielile în legătură cu prevederile posibile care pot apărea pe măsura dezvoltării activității curente sau viitoare în cazul când vor fi reflectate în *Raportul privind rezultatele financiare,* vor fi stabilite şi utilizate efectiv.

Subvențiile primite de la organele de stat sub formă de active pe termen lung sau materializate în active pe termen lung se recunosc conform metodei capitalului. Ea prevede reflectarea subvențiilor primite sub formă de active nemateriale, materiale pe termen lung şi investiționale sau a subvențiilor care vor fi materializate în prealabil în aceste active ca mijloace cu destinație specială în componența capitalului secundar. În cazul punerii în funcțiune a activului nematerial sau material pe termen lung se aplică metoda venitului, conform căreia:

- mijloacele primite sub formă de subvenții pe o perioadă îndelungată se reflectă în bilanț în componența capitalului secundar până când vor fi îndeplinite condițiile stabilite şi nu se recunosc ca venituri;
- recunoaşterea subvențiilor drept venituri în *Raportul privind rezultatele financiare* în perioada în care n-au fost câştigate este ilegală.

Pentru activele nemateriale subvențiile primite vor fi recunoscute în mod sistematic drept venituri în luna de gestiune în mărimea amortizării calculate din valoarea activului creat pe seama mijloacelor subvenției sau primit sub formă de subvenții. Evident că astfel de recunoaştere a acestor indicatori nicidecum nu influențează mărimea rezultatului financiar al întreprinderii determinat de eforturile colectivului acesteia.

Exemplul 2.9

Întreprinderea a primit de la Guvern o subvenție în sumă de 342 000 lei pentru a procura dreptul de utilizare a unui activ nematerial, cu condiția că produsele la fabricarea cărora participă acest activ vor fi comercializate la prețuri reduse în scopul stimulării vânzării acestora. Cheltuielile de pregătire spre utilizare a activului nematerial efectuate pe seama mijloacelor proprii ale întreprinderii constituie 32 400 lei. Termenul de utilizare, conform contractului de licență, constituie 15 ani.

Conform condițiilor din exemplul prezentat, vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile (tabelul 2.2).

Tabelul 2.2

Înregistrări contabile privind operaţiunle de primire a subvenţiei de stat la procurarea unui activ nematerial

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Încasarea mijloacelor băneşti sub formă de subvenţii	342 000	242, 243	423
2.	Înregistrarea dreptului de utilizare a activului nematerial în componenţa celui în curs de execuţie: • la valoarea fără TVA • la suma TVA	 342 000 68 400	 112 534	 – –
	Total	**410 400**	**–**	**521, 539**
3.	Reflectarea cheltuielilor la pregătirea activului nematerial spre utilizare	32 400	112	211, 531, 533, 812 etc.
4.	Înregistrarea la intrări a activului nematerial spre utilizare (342 000 + 32 400)	374 400	111	112
5.	Reflectarea subvenţiei în componenţa capitalului secundar	342000	423	342
6.	Calcularea amortizării lunare: a) din valoarea activului nematerial finanţată din mijloacele subvenţiei (342 000 : 15 : 12) b) din valoarea activului finanţată din mijloacele proprii ale întreprinderii (32 400 : 15 : 12)	 1 900 180	 722 811, 813, 812	 - –
	Total	**2 080**	**–**	**113**
7.	Recunoaşterea veniturilor activităţii financiare în mărimea amortizării calculate din valoarea activului creat pe seama subvenţiei	1 900	342	622

În exemplul de mai sus subvenţia a fost reflectată în componenţa capitalului secundar conform metodei capitalului, iar din momentul punerii în exploatare sistematic (lunar) se recunosc şi cheltuielile şi veniturile la una şi aceeaşi sumă a amortizării (1 900 lei), conform metodei venitului. Prin urmare, rezultatul financiar obţinut de colectivul întreprinderii nu va fi afectat de subvenţie.

Închirierea dreptului de utilizare a activelor nemateriale. Operaţiunile de închiriere a activelor nemateriale sunt contabilizate în conformitate cu ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"***. În majoritatea cazurilor obiectele proprietăţii intelectuale pot fi predate în chirie operaţională, deoarece posesorul de drepturi

asupra utilizării acestora doreşte să-şi păstreze titlul de proprietar. În acest caz arendatorul va calcula amortizarea din valoarea activului nematerial separabil de cel material, luând în considerare destinaţia de utilizare a acestui activ în activitatea sa economico-financiară (conturile ***811 „Producţia de bază"***, ***812 „Activităţi auxiliare"***, ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***, ***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***, ***712 „Cheltuieli comerciale"*** etc.). Arendatorul nu calculează amortizarea aferentă dreptului transmis în arendă. Plata pentru arendă va fi recunoscută ca venit în componenţa altor venituri operaţionale.

Arendaşul va reflecta plata pentru chiria operaţională a dreptului de utilizare a obiectului proprietăţii intelectuale în debitul conturilor de evidenţă a consumurilor şi cheltuielilor, în funcţie de destinaţia de folosire a acestora.

În cazul închirierii finanţate a dreptului de utilizare a obiectului proprietăţii intelectuale contabilitatea operaţiunilor aferente se ţine în funcţie de păstrarea sau nepăstrarea titlului de proprietate şi condiţia de răscumpărare sau nu a acestui drept de către arendaş.

Contabilitatea arendei drepturilor la utilizarea activelor nemateriale inseparabile de cele materiale (drepturile de folosire a activelor materiale pe termen lung) se ţine la fel ca şi arenda activelor materiale pe termen lung propriu-zise.

Modul de întocmire a înregistrărilor contabile respective în cazul arendei activelor nemateriale este expus în capitolul *4* ***„Contabilitatea arendei (chiriei)"***.

Evidenţa analitică a activelor nemateriale se ţine pe fiecare gen şi denumire a acestora. Pentru obiectele proprietăţii intelectuale evidenţa analitică se ţine şi pe fiecare număr al brevetului, certificatului asupra mărcii etc. În cazul brevetării unor obiecte ale proprietăţii industriale peste hotare este raţional de a ţine evidenţa analitică a acestor obiecte separat pe fiecare ţară, indicând numărul brevetului sau a certificatului. În calitate de registru analitic poate fi utilizată o fisă respectivă deschisă pentru fiecare element de active nemateriale sau un borderou.

La unele întreprinderi evidenţa analitică a activelor nemateriale se îmbină cu calculul amortizării acestora într-un singur borderou.

În calitate de registru sintetic pot fi utilizate diferite registre, în funcţie de forma de contabilitate aplicată de unitatea economică.

2.5. Contabilitatea consumurilor (cheltuielilor) ulterioare

Luând în considerare tipurile, natura economică, separabilitatea şi particularităţile de utilizare a activelor nemateriale, se disting consumuri (cheltuieli) pentru:

- menţinerea în acţiune a titlurilor de protecţie a obiectelor proprietăţii industriale;

- ameliorarea şi/sau modernizarea stării activului;
- restabilirea însuşirilor, proprietăţilor pierdute ale activului nematerial;
- utilizarea activelor nemateriale inseparabile de cele materiale.

Consumurile (cheltuielile) pentru menţinerea în acţiune a titlurilor de protecţie a obiectelor proprietăţii industriale. Consumurile (cheltuielile) pentru menţinerea în acţiune a titlurilor de protecţie a unor obiecte de proprietate industrială cum sunt brevetele de invenţie, modelele de utilitate etc. constituie nişte taxe de stat plătite Agenţiei în fiecare an. Aceste consumuri (cheltuieli) nu contribuie nici la majorarea volumului avantajelor economice (mărimea profitului) care pot fi obţinute din utilizarea obiectului proprietăţii industriale, nici la majorarea duratei de funcţionare a lui. Din această cauză ele vor fi reflectate prin înregistrarea contabilă:

Dt ***811 „Producţia de bază"***
Dt ***812 „Activităţi auxiliare"***
Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Dt ***713 „Cheltuieli generale şi administrative"*** – în funcţie de destinaţia de utilizare a activului nematerial
Ct unul din conturile ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"***, ***242 „Cont de decontare"*** sau alt cont – în funcţie de faptul din care cont au fost plătite taxele respective.

Cheltuieli privind ameliorarea şi/sau modernizarea stării activelor nemateriale. Unele obiecte ale proprietăţii industriale (brevetul de invenţie, marca, desenele şi modelele industriale, modelele de utilitate etc.) pe parcursul perioadei de utilizare necesită ameliorarea stării acestora. Modernizarea („reparaţia") mărcii, de exemplu, reprezintă o totalitate de acţiuni privind înlăturarea unor factori care o învechesc, precum şi restabilirea atitudinii pozitive a cumpărătorilor faţă de marfă sau firmă. Marca recondiţionată (restabilită) sau alt obiect al proprietăţii industriale din nou este capabil să participe efectiv la crearea valorii produselor întreprinderii şi de a aduce acesteia un avantaj economic mai mare decât cel determinat la evaluarea iniţială. Prin urmare, aceste cheltuieli vor fi capitalizate.

În cazul când licenţiarul a transmis licenţiatului dreptul de utilizare a unui obiect al proprietăţii industriale, conform condiţiilor contractuale (dacă ele sunt stipulate), la ameliorare (modernizare) au dreptul ambele părţi. Ele încheie un contract suplimentar de repartizare a profitului rezultat din ameliorare (modernizare). Condiţiile contractuale pot prevedea dreptul de ameliorare (modernizare) a stării obiectului transmis numai unei părţi, de exemplu, licenţiarului.

La reflectarea cheltuielilor specificate va fi întocmită înregistrarea contabilă:

Dt ***112 „Active nemateriale în curs de execuție"*** – la suma totală a cheltuielilor
Ct ***211 „Materiale"***
Ct ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***
Ct ***533 „Datorii privind asigurările"***
Ct ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"***, ***242 „Cont de decontare"*** etc. – în funcție de tipul de cheltuieli.

Capitalizarea cheltuielilor acumulate va fi reflectată în felul următor:

Dt ***111 „Active nemateriale"***
Ct ***112 „Active nemateriale în curs de execuție"***.

După această înregistrare contabilă se recalculează valoarea de bilanț a activului nematerial modernizat din care se determină suma amortizării.

În cazul când întreprinderea determină că nu va obține careva avantaje economice suplimentare în urma modernizării activului nematerial conform calculelor efectuate, cheltuielile ulterioare se recunosc drept cheltuieli ale perioadei.

Cheltuieli privind restabilirea însușirilor pierdute ale activului nematerial. Pe parcursul perioadei de utilizare a activului nematerial utilitatea acestuia poate deveni parțial sau integral pierdută, iar avantajul economic va fi mai mic decât cel planificat sau, în general, nu se va obține. Pentru ca valoarea de bilanț a acestui activ să nu fie mai mare decât valoarea de recuperare, este necesar de decontat valoarea de bilanț pe măsura pierderii utilității lui. Cheltuielile ulterioare pentru a restabili însușirile activului de a participa în circuitul economic al întreprinderii vor fi capitalizate în limita valorii de recuperare la fel ca și la mijloacele fixe.

Consumuri (cheltuieli) la utilizarea activelor nemateriale inseparabile de cele materiale. Consumurile (cheltuielile) din această grupă sunt legate de întreținerea și exploatarea purtătorilor materiali de active nemateriale ca purtători ai drepturilor de utilizare a mașinilor, utilajelor, clădirilor, edificiilor, mijloacelor de transport etc., precum și de reparația acestora. Prin urmare, consumurile (cheltuielile) indicate vor fi contabilizate în debitul conturilor ***811 „Producția de bază"***, ***812 „Activități auxiliare"***, ***813 „Consumuri indirecte de producție"***, ***712 „Cheltuieli comerciale"*** etc. în funcție de destinația utilizării dreptului asupra activelor enunțate în contrapartida cu conturile respective, în funcție de tipul consumurilor (cheltuielilor).

Evidenţa analitică a consumurilor (cheltuielilor) ulterioare se ţine în fişe sau borderouri respective pe articole de consumuri (cheltuieli), iar în condiţiile computerizării contabilităţii – în maşinograme. În registrele de evidenţă sintetică se reflectă rulajele totalizate cu descifrarea acestora pe conturi corespondente.

2.6. Contabilitatea amortizării activelor nemateriale

Active nemateriale amortizabile şi neamortizabile. Amortizarea activelor nemateriale se determină în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"***.

Înainte de a stabili durata de utilizare şi metoda de evaluare a amortizării, unitatea patrimonială întocmeşte lista activelor amortizabile şi neamortizabile. Problemă în cauză, de regulă, se referă la obiectele proprietăţii intelectuale. În acest scop întreprinderea determină, dacă obiectul respectiv nu este supus învechirii morale. De exemplu, unele invenţii pot contribui la obţinerea unui volum de avantaje economice pe o perioadă nelimitată. La utilizarea unor mărci de produse sau servicii, denumiri de firmă, denumirii de origine etc. avantajele economice (profitul) nu numai că nu se micşorează, ci, dimpotrivă, pot să sporească.

În componenţa activelor nemateriale amortizabile pot fi incluse unele obiecte ale proprietăţii intelectuale create de către întreprindere şi/sau procurate numai în condiţiile cesiunii (nepăstrării titlului de proprietar) al licenţiarului, cum sunt dreptul de utilizare a unor mărci de produse sau servicii, unele elemente de „know-how", denumirea firmei etc. De menţionat că la o întreprindere aceste şi alte obiecte ale proprietăţii intelectuale pot fi incluse în grupa activelor nemateriale neamortizabile, iar la altă întreprindere – în cele amortizabile. Totul depinde de faptul ce aşteaptă unitatea economică din utilizarea activului nematerial în viitor.

Pentru activele nemateriale neamortizabile nu se determină durata de utilizare şi nu se calculează amortizarea.

Durata de exploatare utilă. Durata de exploatare utilă a activelor nemateriale se determină aproximativ ca şi pentru mijloacele fixe. Totodată există şi unele particularităţi. Pentru unele active nemateriale există o anumită perioadă limitată sub acpect juridic, pe care durata de exploatare utilă nu o poate depăşi: termenul stabilit în contractul de licenţă în cazul transmiterii dreptului de utilizare a activului nematerial. Dacă acest termen este de 5 ani, licenţiatul nu poate folosi activul 7 sau 8 ani. Se ia în considerare şi termenul de acţiune a titlului de protecţie. De exemplu, pentru brevetele de invenţie acest termen în majoritatea absolută a cazurilor constituie 20 de ani din data

prezentării cererii de înregistrare[1]. Este evident că întreprinderea nu poate stabili în acest caz durata de exploatare mai mare de 20 de ani.

Conform practicii internaţionale se socoate normal ca durata de exploatare utilă a activului nematerial să nu depăşească 20 de ani. Stabilirea acestei durate pe o perioada mai mare de 20 de ani nu se consideră certă. Dacă întreprinderea stabileşte durata de exploatare utilă mai mare de 20 de ani, ea trebuie să fie fundamentată prin următoarele: activul dat reprezintă un subiect al dreptului juridic ce depăşeşte perioada de 20 de ani sau activul nematerial este inseparabil de cel material, al cărui termen de utilizare depăşeşte 20 de ani. De exemplu, întreprinderea a stabilit durata de exploatare utilă de 25 de ani pentru dreptul de utilizare a unei clădiri investită de fondator în capitalul statutar al acesteia, deoarece aceasta este indicată în contractul de constituire. Durata de exploatare utilă mai poate depăşi 20 de ani în cazul când termenul de utilizare stabilit pe piaţa activă paralelă pentru activul nematerial dat depăşeşte 20 de ani. Activele nemateriale cu durata de exploatare utilă mai mare de 20 ani cuprind drepturile de autor, goodwill-ul, o parte din activele nemateriale inseparabile de cele materiale, dreptul de utilizare a mărcilor, denumirii de origine, denumirii firmei etc.

Termenul de utilizare a unor obiecte ale proprietăţii intelectuale stabilit de legislaţia în vigoare este prezentat în tabelul 2.3.

Tabelul 2.3

Termenul de valabilitate a unor obiecte ale proprietăţii intelectuale în Republica Moldova

Obiectele proprietăţii intelectuale	***Termenul stabilit la înregistrare***	***Prelungirea termenului***
1	*2*	*3*
Marca de produse şi denumirea de origine	10 ani din data prezentării cererii de înregistrare	Poate fi prelungit pe 10 ani de un număr nelimitat de ori, cu condiţia achitării taxei stabilite.
Brevetul de invenţie	20 de ani din data prezentării cererii de înregistrare	Nu se prelungeşte[2].
Desene şi modele industriale	5 ani din data prezentării cererii de înregistrare	Poate fi prelungit de 4 ori consecutiv câte 5 ani.

[1] Termenul de valabilitate a brevetelor pentru noile tehnologii la fabricarea medicamentelor poate fi prelungit încă pe 5 ani.
[2] Cu excepţia brevetelor pentru tehnologia fabricării medicamentelor.

1	*2*	*3*
Brevete: a) pentru soiuri de arbori, culturi fructifere şi de viţă de vie b) pentru alte soiuri de plante	 25 de ani din data deciziei de a elabora brevetul 20 de ani din data luării deciziei privind elaborarea brevetului	 La dorinţa titularului de brevet poate fi prelungit pe 10 ani. –
Dreptul de autor inclusiv: a) operele audio-vizuale b) operele de artă decorativ-aplicate	Pe parcursul vieţii autorului şi 50 de ani după moartea lui, începând cu 1 ianuarie a anului ulterior anului morţii 50 de ani din ziua ieşirii la lumină sau din ziua creării, dacă acestea n-au fost publicate 25 de ani din data ieşirii legitime la lumină sau din ziua creării	– – –

În baza condiţiilor, factorilor menţionaţi şi termenele indicate unitatea patrimonială stabileşte durata de exploatare utilă pentru fiecare activ nematerial. Pentru cheltuielile de constituire se recomandă ca această durată să fie de la 1 până la 5 ani, pentru goodwill – nu trebuie să depăşească 40 de ani. Durata stabilită este perfectată printr-un proces-verbal semnat de o comisie şi este indicată în politica de contabilitate a întreprinderii.

Contabilitatea amortizării. Unitatea economică calculează amortizarea activelor nemateriale amortizabile primite spre utilizare. Nu se calculează amortizarea pentru activele nemateriale în curs de execuţie şi cele neamortizabile. Calcularea amortizării începe din luna ulterioară lunii primirii spre utilizare a activului nematerial şi se suspendă în luna ulterioară lunii ieşirii din patrimoniul întreprinderii din diferite motive.

Corectarea sumei amortizării spre calculare din cauza capitalizării cheltuielilor ulterioare sau reevaluării activelor nemateriale se efectuează, începând cu luna ulterioară lunii în care au fost capitalizate cheltuielile indicate sau a avut loc reevaluarea. Suma amortizării din cauza reexaminării duratei de exploatare utilă sau a metodei de calculare a amortizării se corectează,

începând cu luna ulterioară lunii în care a avut loc reexaminarea acestor indicatori.

Amortizarea activelor nemateriale se calculează conform cerinţelor uneia din metodele următoare:

- liniară (uniformă);
- soldului degresiv;
- în raport cu volumul de produse fabricate, servicii prestate (metoda de producţie).

Particularităţile acestor metode sunt expuse în paragraful ***3.8 „Contabilitatea uzurii mijloacelor fixe"*** din prezenta lucrare.

În baza calculului (borderoului) amortizării activelor nemateriale în mod manual sau computerizat se întocmeşte înregistrarea contabilă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie" – în cazul utilizării activelor nemateriale pentru crearea mijloacelor fixe

Dt 811 „Producţia de bază" (***215 „Producţia în curs de execuţie"*** – în cazul când întreprinderea contabilizează consumurile producţiei de bază în acest cont) sau ***812 „Activităţi auxiliare"*** – la suma amortizării activelor nemateriale utilizate pentru fabricarea (obţinerea) unor produse concrete sau prestarea unor tipuri de servicii, de exemplu, dreptul de utilizare a unei tehnologii la fabricarea unui produs, dreptul de utilizare a unui lot de viţă de vie sau a livezii în agricultură etc.

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie" – în cazul utilizării unor active nemateriale cu destinaţie secţionată (a subdiviziunii) (brevete de invenţii, francize, drepturi de utilizare a unor active materiale pe termen lung etc.)

Dt 712 „Cheltuieli comerciale" – la suma amortizării activelor nemateriale ce deservesc procesul de desfacere, reclamă (mărcile, dreptul de utilizare a timpului de eter pentru reclama produselor, serviciilor, dreptul de utilizare a locului unde este instalat panoul de reclamă etc.)

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative" – la suma amortizării activelor nemateriale cu destinaţie generală (cheltuieli de constituire, goodwill, licenţă pentru dreptul de a desfăşura activitatea de bază, programe informatice utilizate în contabilitate, unele elemente de know-how etc.) şi alte conturi

Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale" – la suma totală a amortizării activelor nemateriale în ansamblu pe întreprindere.

În cazul decontării amortizării acumulate din diferite motive (cesiunea dreptului de utilizare a activului nematerial, ieşirea acestuia după expirarea duratei de utilizare, casarea înainte de termen, rezilierea contractului de licenţă etc.), se va întocmi următoarea formulă contabilă:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale"
Ct 111 „Active nemateriale".

Evidenţa analitică a amortizării se ţine pe fiecare activ nematerial în calculul (borderoul) respectiv cu total cumulativ ca şi uzura mijloacelor fixe. Concomitent suma amortizării se reflectă în registrele de evidenţă a consumurilor şi cheltuielilor, fişe, borderouri sau maşinogramele respective. În registrul de evidenţă sintetică aplicat de întreprindere, în funcţie de forma de contabilitate, se reflectă sumele totale ale amortizării activelor nemateriale cu descifrarea acestora pe conturi corespondente.

2.7. Contabilitatea transmiterii dreptului de utilizare a activelor nemateriale

În operaţiunile cu activele nemateriale este necesar de evidenţiat următoarele două grupe:

- transmiterea dreptului de utilizare a activelor nemateriale cu păstrarea titlului de proprietar al posesorului de drept;
- cesiunea dreptului de folosire a acestor active fără păstrarea titlului de proprietar.

Cesiunea dreptului intră în noţiunea ieşirii activelor nemateriale din componenţa elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

O bună parte din activele nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale, cu excepţia cheltuielilor de constituire, goodwill-ului, dreptului de utilizare a denumirii de origine, denumirii firmei, licenţelor pentru desfăşurarea unui gen de activitate etc., pot fi transmise unor persoane juridice sau fizice pentru utilizarea provizorie, pe un anumit termen prevăzut în contract. Majoritatea afacerilor cu obiectele proprietăţii intelectuale se efectuează anume prin transmiterea dreptului de folosire a acestora, cu condiţia păstrării titlului de proprietar de către licenţiar.

În toate cazurile de transmitere a dreptului de folosire a unor active nemateriale separabile de cele materiale (obiecte ale proprietăţii intelectuale), cum sunt drepturile de utilizare a mărcilor, brevetelor, know-how-urilor, desenelor şi modelelor industriale, modelelor de utilitate etc. întreprinderea-licenţiar *nu reflectă în conturi decontarea amortizării acumulate aferente activului nematerial, valorii de bilanţ a acestuia, deoarece nu are loc ieşirea activului din componenţa elementelor patrimoniale ale titularului de drept.* Aceasta se explică prin aceea că simultan cu dreptul transmis posesorul titlului de protecţie (brevetului, certificatului pentru înregistrarea mărcii, desenelor şi

modelelor industriale etc.) utilizează acest drept în circuitul său economic la fabricarea (prestarea) şi comercializarea produselor (serviciilor)[1].

În cazul transmiterii dreptului de utilizare a activelor nemateriale inseparabile de cele materiale (drepturi de utilizare a activelor materiale pe termen lung) posesorul de drepturi nu le poate utiliza, deoarece ele nu există fără purtătorii (suporturile) materiali concreţi. Dacă termenul prevăzut de contract, în baza căruia se transmite dreptul de folosire a activelor în cauză, este mai mic decât durata de exploatare utilă stabilită de întreprindere, posesorul de drepturi de asemenea nu reflectă în contabilitatea sa decontarea amortizării acumulate şi valoarea de bilanţ a activului. În cazul când dreptul de utilizare a activului nematerial inseparabil de cel material se transmite pe un termen egal cu durata de exploatare utilă a acestuia, va avea loc ieşirea activului. De exemplu, întreprinderea dispune de dreptul de utilizare a unei clădiri, investit sub formă de aport în capitalul statutar pe 25 de ani. Peste 8 ani de utilizare, în baza condiţiilor create, întreprinderea decide a transmite acest drept unei persoane juridice: a) pe 10 ani; b) pe 17 ani. În condiţiile variantei a) întreprinderea nu va deconta amortizarea acumulată şi valoarea de bilanţ la transmiterea în folosinţă a acestui drept, iar în varianta b) aceste operaţiuni vor fi reflectate în conturi, deoarece acest caz va fi tratat ca ieşire a activului nematerial.

Transmiterea dreptului de utilizare a activelor nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale cu păstrarea titlului de proprietar poate fi realizată prin comercializare, investire sub formă de aport în capitalul statutar, cu titlu gratuit, schimb etc. În toate aceste cazuri întreprinderea-titular de drepturi recunoaşte veniturile în componenţa altor venituri operaţionale, iar cheltuielile aferente (dacă apar) – în componenţa altor cheltuieli operaţionale.

În funcţie de volumul şi limitarea drepturilor de utilizare a obiectelor proprietăţii industriale transmise licenţiatului, licenţiarul încheie diferite contracte (licenţe).

Transmiterea cu titlu gratuit a dreptului de utilizare a unor active nemateriale cu păstrarea titlului de proprietar. În aceste condiţii licenţiarul reflectă numai suma TVA aferentă valorii dreptului transmis licenţiatului, deoarece această operaţiune se califică drept livrare impozabilă cu TVA.

[1] În cazul transmiterii dreptului de utilizare a obiectelor proprietăţii industriale în baza licenţei complete titularul de drepturi nu va utiliza obiectul respectiv pe parcursul perioadei contractuale. După expirarea acestei perioade titularul de drepturi îşi restabileşte dreptul de utilizare a obiectului dat.

Exemplul 2.10

Întreprinderea-licenţiar transmite cu titlu gratuit unui licenţiat dreptul de utilizare a unui brevet de invenţie pe 3 ani, a cărui valoare constituie 25 000 lei (fără TVA), suma TVA – 5 000 lei (25 000 × 0,2).

Neluând în considerare perioadele de gestiune la care se referă suma TVA, poate fi întocmită înregistrarea contabilă:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative" *5 000 lei*
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *5 000 lei.*

Dacă luăm în considerare perioadele de gestiune, pentru care se transmite dreptul de utilizare a brevetului de invenţie, în fiecare trimestru trebuie de recunoscut în componenţa cheltuielilor respectiv de calculat şi virat bugetului suma TVA de 416,67 lei (5 000 : 12), unde 12 – numărul de trimestre în curs de 3 ani. Înregistrările contabile pot fi întocmite astfel:

Tabelul 2.4

Înregistrări contabile privind transmiterea dreptului de utilizare a brevetului cu titlu gratuit

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Recunoaşterea sumei TVA drept activ pe termen lung	5 000	141	426
2.	Cota-parte respectivă a TVA este recunoscută drept cheltuieli anticipate curente (5 000 : 12)	1 666,66	251	141
3.	Recunoaşterea simetrică a datoriei faţă de buget care la moment nu trebuie să fie achitată	1 666,66	426	535
4.	Recunoaşterea sumei TVA aferentă trimestrului curent drept cheltuieli generale	416,67	713	251
5.	Calcularea sumei TVA către buget	416,67	535	534

Acest mod de reflectare a TVA este fundamentat prin respectarea principiilor amplasării posturilor de bilanţ în activ (principiul lichidităţii) şi în pasiv (principiul exigibilităţii).

Transmiterea dreptului de utilizare a unor active nemateriale contra plată. Conform legislaţiei în vigoare, plata pentru vânzarea drepturilor de utilizare a obiectelor proprietăţii industriale transmise, documentaţia şi asistenţa tehnică, producţia specială[1] şi utilajele predate licenţiatului poate fi

[1] Producţie specială se consideră materiile prime, materialele sau semifabricatele predate de către licenţiar licenţiatului conform contractului de licenţă în scopul fabricării produselor de calitate înaltă. Producţia specială nu constituie obiectul licenţei drepturilor transmise, dar este elaborată de către licenţiar împreună cu utilizarea invenţiei protejate, modelului de utilitate, desenelor şi modelelor industriale etc.

stabilită, aplicând diferite variante: plata imediată a sumei totale (unica) conform facturii fiscale (facturii de expediţie) sau din momentul când contractul intră în vigoare sau după perfectarea procesului-verbal de primire-predare a obiectului proprietăţii industriale. Decontările pot fi efectuate în tranşe, indicând data achitării fiecărei tranşe. În afară de aceasta, părţile contractante (licenţiarul şi licenţiatul) pot să negocieze pe parcursul termenului contractual o plată periodică (lunară, trimestrială) numită redevenţe.

Redevenţele reprezintă o plată regulată (periodică) pentru utilizarea activelor nemateriale şi resurselor naturale, care poate fi stabilită în raport cu:

- valoarea produselor fabricate conform licenţei;
- valoarea produselor licenţiate vândute;
- fiecare unitate de produse fabricate sau vândute exprimată în procente din preţul sau costul unitar;
- capacitatea de producţie stabilită a utilajului brevetat;
- cantitatea de materie primă (materiale) brevetată şi prelucrată de către licenţiat etc.

Mărimea redevenţelor este diferenţiată în funcţie de tipul licenţei, termenul contractului, volumul producţiei licenţiate, preţul acesteia pe piaţa internă şi cea externă etc. De exemplu, la eliberarea licenţei exclusive în primii ani ai termenului contractual se stabilesc redevenţe mai mari. De asemenea acest indicator este mai mare şi în cazul comercializării produselor pentru export. Plata redevenţelor este mai mică în cazul când licenţiarul eliberează o licenţă neexclusivă.

În contractul de licenţă părţile contractante pot stabili şi alte forme de recompensă pentru a achita valoarea dreptului de utilizare a obiectului proprietăţii industriale transmis – participarea la profit. Aceasta înseamnă că licenţiatul va aloca licenţiarului o parte din profitul obţinut din utilizarea licenţei cumpărate (indicând cota exprimată în procente), de exemplu, pentru licenţe exclusive – 20–30 %, iar cele neexclusive – 10 %. Plata va fi stabilită lunar sau trimestrial.

Este posibilă şi plata comună (generală) în cazul transmiterii dreptului de utilizare a proprietăţii industriale împreună cu utilajul şi producţia cu destinaţie specială atunci când contractul prevede astfel de condiţie.

Părţile contractante pot stabili pentru achitarea dreptului de folosire a obiectului proprietăţii industriale cumpărat numai plata redevenţelor. Suma redevenţelor este recunoscută în baza prevederilor ***S.N.C. 18 „Venitul”*** şi principiului specializării exerciţiului: la licenţiar – ca venit, la licenţiat – ca cheltuieli (consum).

Să admitem că licenţiarul şi licenţiatul au stabilit ca valoarea dreptului transmis de utilizare a unui obiect de proprietate industrială să se achite în tranşe, iar pe parcursul perioadei contractuale – o recompensă în redevenţe.

Exemplul 2.11

Întreprinderea-licenţiar „Cuant" transmite licentiatului „Steaua" dreptul de utilizare a unei invenţii pe 3 ani în valoare de 90 000 lei (fără TVA), pentru care a fost obţinut un brevet. Conform contractului de licenţă, părţile au negociat următoarele condiţii de plată: plata iniţială în sumă de 50 000 lei (fără TVA) este efectuată de licenţiat la prezentarea facturii fiscale în timp de 10 zile din data intrării în vigoare a contractului; plata ulterioară – 40 000 lei (fără TVA) – în timp de 7 zile la prezentarea facturii fiscale şi a copiei procesului-verbal de predare-primire a documentaţiei tehnice.

În afară de aceasta, începând cu luna ulterioară lunii în care începe fabricarea produselor în serie, conform licenţei se prevede plata redevenţelor în mărime de 3 % din valoarea de vânzare pe parcursul termenului contractual. În prima lună au fost vândute produse fabricate conform licenţei în valoare de 600 000 lei fără TVA.

În conformitate cu Codul fiscal, fiecare plătitor de dobânzi în folosul persoanelor fizice, cu excepţia întreprinderilor individuale şi ţărăneşti şi redevenţelor (cu excepţia plăţilor efectuate către nerezidenţi) este obligat să reţină din fiecare dobândă şi redevenţă şi să achite ca parte a impozitului o sumă egală cu 20 % din plată. Nu se efectuează astfel de reţineri de la persoanele fizice ce au depăşit vârsta de 60 de ani.

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel (tabelul 2.5):

Tabelul 2.5

Înregistrări contabile privind dreptul de utilizare a invenţiei transmis contra plată

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor			
			la licenţiar		la licenţiat	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Transmiterea (primirea) facturii fiscale spre plată în mărimea plăţii iniţiale: • valoarea totală, inclusiv TVA • valoarea fără TVA • suma TVA	 60 000 50 000 10 000	221, 223, 229 – –	– 612 534	– 112 534	521, 522, 539 – –
2.	Încasarea (virarea) mijloacelor băneşti	60 000	241, 242, 243	221, 223, 229	521, 522, 539	242, 243 etc.
3, 4.	Înregistrările 3 şi 4 vor fi repetate ca şi cele precedente în sumă de 40 000 lei (fără TVA) şi 8 000 lei – suma TVA					
5.	Înregistrarea la intrări a dreptului primit în componenţa activelor nemateriale	90 000	–	–	111	112
6.	Calcularea amortizării la licenţiat[1] [(90 000 : 3) : 12]	2 500	–	–	811, 812, 813	113

[1] Licenţiarul va calcula amortizarea din valoarea de intrare a invenţiei, indicată în contractul de licenţă şi factura fiscală înregistrată în componenţa patrimoniului său.

1	2	3	4	5	6	7
7.	Calcularea redevenţelor de către licenţiat (licenţiar):					
	• suma totală (600 000 × × 0,03) + 20 % TVA	21 600	228	–	–	521, 522, 539
	• suma fără TVA	18 000	–	622	722	–
	• suma TVA	3 600	–	534	534	–
8.	Reţinerea impozitului pe venit din suma redevenţelor (fără TVA) (18 000 × 0,2)	3 600	225	228	521, 522, 539	534
9.	Încasarea (virarea) sumei redevenţelor fără impozitul reţinut (21 600 – 3 600)	18 000	241, 242, 243	228	521, 522, 539	242, 243 etc.
10.	Virarea către buget a sumei TVA aferentă primei şi celei de-a doua tranşe şi redevenţelor în cazul când în luna curentă nu s-au efectuat alte operaţiuni: (10 000 + 8 000 + 3 600)	21 600	534	242, alt cont	–	–
11.	Achitarea la buget a TVA din suma redevenţelor	3 600	–	–	534	242, alt cont

Dacă părţile contractante negociază în contractul de licenţă numai plata lunară sau trimestrială sub formă de redevenţe, aceasta urmează a fi reflectată la licenţiat în componenţa consumurilor sau cheltuielilor, în funcţie de destinaţia dreptului de utilizare a obiectului proprietăţii industriale. Prin urmare, licenţiatul debitează conturile ***811 „Producţia de bază", 812 „Activităţi auxiliare", 813 „Consumuri indirecte de producţie", 712 „Cheltuieli comerciale", 713 „Cheltuieli generale şi administrative"*** etc. în contrapartidă cu un cont de evidenţă a datoriilor. Activul material nu va apărea în acest caz.

Transmiterea dreptului de utilizare a obiectelor proprietăţii intelectuale sub formă de aport în capitalul statutar al întreprinderii. În cazul investirii unor obiecte ale proprietăţii intelectuale sub formă de aport în capitalul statutar al unei întreprinderi, licenţiarul reflectă numai recunoaşterea venitului în componenţa altor venituri operaţionale determinat în baza procesului-verbal de evaluare, contractului de constituire şi a contractului de licenţă, respectiv şi înregistrarea investiţiilor la aceeaşi sumă ca şi în operaţiunile similare cu mijloacele fixe. Începând cu luna mai 2002, în aceste operaţiuni nu se aplică TVA.

Transmiterea dreptului de utilizare a unor obiecte ale proprietăţii intelectuale prin schimb. Operaţiunile de schimb cu activele nemateriale se întâlnesc în Republica Moldova foarte rar. Este posibil schimbul:

- unui obiect al proprietății intelectuale cu alt obiect al proprietății intelectuale sau în cadrul activelor nemateriale separabile de cele materiale;
- unui obiect al proprietății intelectuale cu un activ material;
- unui obiect al proprietății intelectuale cu un drept de utilizare a activelor materiale pe termen lung sau a unui activ nematerial separabil de cel material cu alt activ nematerial inseparabil de cel material;
- dreptului de utilizare a unui activ material pe termen lung cu dreptul de utilizare a altui activ material sau în cadrul activelor nemateriale inseparabile de cele materiale;
- dreptului de utilizare a activului material pe termen lung cu un activ material sau a unui activ nematerial inseparabil de cel material cu un activ material.

Dacă se efectuează astfel de operațiuni, la perfectarea lor documentară există unele particularități. În cazul transmiterii dreptului de folosire a unui obiect de proprietate industrială în schimb cu dreptul de utilizare a altui obiect (alte obiecte) de proprietate industrială se încheie un contract de licență numit licență încrucișată în care se indică valoarea și termenul drepturilor transmise și primite în procesul schimbului. La această licență se anexează procesul-verbal de evaluare a drepturilor. Contractul de licență (licență încrucișată) se înregistrează la Agenție în cazul în care drepturile transmis și primit dispun de titlul de protecție. Fiecare dintre părțile contractante în aceste afaceri execută concomitent funcția de licențiar și licențiat.

Schimbul dreptului de folosire a obiectelor proprietății industriale cu alte active materiale sau drepturi de utilizare a activelor materiale pe termen lung este de asemenea perfectat printr-un contract de licență (licență exclusivă, neexclusivă, completă etc.), contract de locație, proces-verbal de primire-predare, proces-verbal de evaluare etc.

Schimbul obiectelor nemateriale separabile de cele materiale se efectuează cu respectarea cerințelor privind schimburile identic, neidentic, parțial, complet. În capitolul ce vizează schimbul acestor active nemateriale, în cazul păstrării titlului de proprietar al licențiarului, lipsesc variantele în care valoarea drepturilor transmise este egală, mai mare sau mai mică decât valoarea lor de bilanț, deoarece această valoare, în general, nu există. Această particularitate se ia în considerare la determinarea valorii activelor nemateriale sau materiale primite în urma schimbului drepturilor transmise. În acest caz vom avea alte variante: valoarea drepturilor transmise poate să fie egală, mai mare sau mai mică decât valoarea drepturilor sau altor active primite în schimb. Prin urmare, (în lipsa unor cheltuieli legate de transmiterea în folosință a activelor nemateriale separabile de cele materiale) în componența altor venituri operaționale va fi recunoscută drept profit valoarea integrală a dreptului transmis. De exemplu, dacă la transmiterea dreptului neexclusiv la utilizarea

unei mărci pe 5 ani în valoare de 150 000 lei nu au apărut nici un fel de cheltuieli, toată suma de 150 000 lei va fi recunoscută drept alte venituri operaționale care va constitui profitul obținut din această afacere.

Înregistrările contabile în afacerile de schimb al activelor nemateriale cu condiția păstrării titlului de proprietar la posesorul de drepturi se întocmesc similar ca şi în cazul schimbului mijloacelor fixe cu o singură particularitate: veniturile şi cheltuielile aferente sunt recunoscute în componența altor venituri şi respectiv cheltuieli operaționale.

Conform legislației în vigoare, licențiarul poate să permită licențiatului să amelioreze starea obiectului proprietății industriale (să-l modernizeze) în cazul când contractul prevede aceasta. Faptul modernizării, după caz, poate fi înregistrat la Agenție. Este evident că de rezultatele modernizării se va folosi, în primul rând, licențiatul, iar în cazul când contractul de licență prevede aceasta – şi licențiarul (titularul dreptului transmis). În cazul transmiterii dreptului de către licențiat licențiarului la utilizarea rezultatelor modernizării se va încheia un contract de licență numit cros-licență sau licență rambursabilă. În această variantă de asemenea persistă schimbul dreptului de utilizare a unui obiect al proprietății industriale cu dreptul de folosire a modernizării acestuia.

Condițiile stipulate în contract (licență rambursabilă) determină modul de întocmire a formularelor contabile. Aceste condiții pot prevedea următoarele:

- licențiarul (posesorul titlului de protecție) obiectului proprietății industriale cumpără de la licențiat dreptul de utilizare a ameliorării (modernizării) acestuia, achitând o plată unică;
- trecerea în cont a datoriei (creanței) apărute conform primei licențe pentru stingerea obligațiilor conform licenței rambursabile;
- achitarea dreptului de folosire a modernizării prin redevențe, fără trecerea acestora în cont;
- predarea unor active (pe termen lung, curente, inclusiv produse finite, mărfuri, prestări servicii etc.) pentru achitarea valorii dreptului de utilizare a modernizării.

Exemplul 2.12

Întreprinderea-licențiar „Succes" transmite contra plată licențiatului „Sirius" dreptul neexclusiv de utilizare a unui obiect al proprietății industriale pe 5 ani în valoare de 40 000 lei (fără TVA). În afară de aceasta, părțile contractante au negociat plata redevențelor de 2 lei fără TVA pentru o unitate de produse fabricate trimestrial. În trimestrul I cantitatea de produse constituie 4 000 de unități.

După doi ani de utilizare a dreptului transmis licențiatul „Sirius" a modernizat conform condițiilor contractului obiectul proprietății industriale, fapt care a fost înregistrat de Agenție. Licențiatul „Sirius" transmite dreptul de utilizare a modernizării licențiarului „Succes" cu condiția plății redevențelor de 1 leu pentru o unitate de produse fabricate. În trimestrul I cantitatea de produse fabricate de licențiatul „Sirius" după modernizare constituie 6 000 de unități, suma redevențelor – 12 000 lei (6 000 × 2), iar licențiarul

plăteşte în acest trimestru licenţiatului – autorul modernizării din volumul de produse influenţat de modernizare de 3 000 unităţi sau 3 000 lei (3 000 × 1).

Conform condiţiilor din exemplul dat înregistrările contabile vor fi întocmite astfel (tabelul 2.6).

Tabelul 2.6

Înregistrări contabile în baza condiţiilor din exemplul 2.12

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor			
			la licenţiarul „Succes”		la licenţiatul „Sirius”	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
	Până la modernizarea obiectului					
1.	S-a calculat pentru dreptul de utilizare a obiectului proprietăţii industriale transmis (primit):					
	• la valoarea dreptului, inclusiv TVA	48 000	221, 223, 229	–	–	521, 523, 539
	• la valoarea dreptului (fără TVA)	40 000	–	612	111, 112	–
	• la suma TVA	8 000	–	534	534	–
	Dacă activul nematerial necesită cheltuieli de pregătire, licenţiatul le acumulează în contul 112, apoi obiectul este primit în exploatare, debitând contul 111 „Active nemateriale”					
2.	Încasarea (virarea) mijloacelor băneşti pentru achitarea creanţei (datoriei)	48 000	242, 243	221, 223, 229	521, 522, 539	242, 243
3.	Calcularea amortizării aferentă dreptului de utilizare a obiectului proprietăţii industriale [(40 000 : 5) : 12]	667	–	–	811, 812, 813, 712, 713 etc.	113
4.	Calcularea sumei redevenţelor pentru trimestrul I până la modernizarea obiectului:					
	• la suma redevenţelor, inclusiv TVA [(4 000 × × 2,00) + (8 000 × 0,2)]	9 600	228	–	–	521, 522, 539
	• la suma redevenţelor (fără TVA)	8 000	–	622	722	–
	• la suma TVA	1 600	–	534	534	–
5.	Reţinerea impozitului pe venit din suma redevenţelor (8 000 × 0,2)	1 600	225	228	521, 522, 539	534

1	2	3	4	5	6	7
6.	Încasarea (virarea) mijloacelor băneşti pentru achitarea creanței (datoriei) aferente redevențelor (9 600 – 1 600)	8 000	242, 243	228	521, 522, 539	242, 243
7.	În lipsa altor operațiuni achitarea (inversarea) TVA aferentă dreptului transmis şi redevențelor calculate (8 000 + 1 600)	9 600	534	242, 243	226	534
	După modernizarea obiectului					
8.	Calcularea redevențelor aferente dreptului de utilizare a obiectului proprietății industriale transmis (primit):					
	• redevențele, inclusiv TVA [12 000 + (12 000 × 0,2)]	14 400	228	–	–	521, 522, 539
	• suma venitului (cheltuielilor)	12 000	–	622	722	–
	• suma TVA	2 400	–	534	534	–
9.	Reținerea impozitului pe venit din redevențele calculate	2 400	225	228	521, 522, 539	534
10.	Calcularea redevențelor aferente dreptului de utilizare a modernizării:					
	• redevențele, inclusiv TVA [3 000 + (3 000 × 0,2)]	3 600	–	521, 522, 539	228	–
	• suma venitului (cheltuielilor)	3 000	722	–	–	622
	• suma TVA	600	534	–	–	534
11.	Reținerea impozitului pe venit din redevențele calculate (operațiunea nr.10)	600	521, 522, 539	534	225	228
12.	Trecerea în cont pentru achitarea reciprocă a creanței şi datoriei aferente redevențelor fără impozitul reținut (3 600 – 600)	3 000	521, 522, 539	228	521, 522, 539	228
13.	Încasarea (virarea) diferenței dintre redevențele recunoscute drept venituri (cheltuieli) şi redevențele recunoscute ca cheltuieli (venituri) diminuată cu impozitul reținut (14 400 – 2 400 – 3 000)	9 000	241, 242,243	228	521, 522, 539	242, 243
14.	În lipsa altor operațiuni în trimestrul I după modernizarea obiectului apare achitarea (reflectarea de recuperat) sumei TVA (2 400 – 600)	1 800	534	242	226	534

1	2	3	4	5	6	7
15.	*La sfârşitul perioadei de gestiune impozitul reţinut din redevenţe se trece în cont:* • *licenţiarul* • *licenţiatul*	 *2 400* *600*	 *534* *–*	 *225* *–*	 *–* *534*	 *–* *225*
16.	*Achitarea impozitului pe venit de către licenţiat (2 400 – 600)*	*1 800*	*–*	*–*	*534*	*242*

Licenţiarului i se cuvine de recuperat impozitul pe venit în sumă de 1 800 lei.

În acest mod vor fi întocmite înregistrările contabile trimestriale ulterioare pe parcursul termenului contractual.

Transmiterea dreptului de utilizare a unor active nemateriale în arendă este expusă în capitolul ***4 „Contabilitatea arendei (chiriei)”***.

Toate cazurile de transmitere a drepturilor de utilizare a activelor nemateriale inseparabile de cele materiale se reflectă în conturile analitice:

Dt 111 „Active nemateriale”, contul analitic „Active nemateriale transmise spre utilizare”

Ct 111 „Active nemateriale”, contul analitic „Active nemateriale puse în folosinţă”.

Pentru activele nemateriale separabile de cele materiale această înregistrare contabilă nu este raţională, deoarece titularul de drepturi (licenţiarul) le foloseşte simultan cu drepturile transmise unei sau mai multor persoane juridice şi/sau fizice. În acest caz în mod extrasistemic (fără a înregistra în conturi) se întocmeşte o listă a activelor nemateriale separabile de cele materiale transmise spre utilizare. Întrucât ieşirea activelor nemateriale lipseşte în cazul transmiterii acestora spre utilizare, operaţiunile respective se reflectă în registrele de evidenţă analitică şi sintetică a recunoaşterii veniturilor, reflectării TVA, impozitului pe venit şi decontărilor dintre părţile contractante şi bugetul.

2.8. Contabilitatea ieşirii activelor nemateriale

Activele nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale pot fi scoase din circuitul economic (activitatea economico-financiară) al întreprinderii din diferite motive:

- expirarea duratei de exploatare utilă – termenului de valabilitate al titlului de protecţie (la licenţiar) sau al termenului contractual (la licenţiat);
- rezilierea contractului de licenţă (la licenţiat);
- casarea activului nematerial din motivul utilizării neeficiente;

- cesiunea dreptului de utilizare a unor active nemateriale fără a păstra titlul de proprietar la posesorul de drepturi.

Documentul de bază prin care este perfectată ieşirea activelor nemateriale este procesul-verbal cu privire la suspendarea acţiunii drepturilor de utilizare a activului nematerial. În afară de acest document, după caz, se întocmesc şi alte documente, de exemplu, la cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale fără păstrarea titlului de proprietar al posesorului de drepturi – contractul de cesiune, la rezilierea contractului –procesul-verbal de reziliere a contractului etc.

Ieşirea activelor nemateriale din circuitul economic al întreprinderii din cauza expirării duratei de exploatare utilă se reflectă prin decontarea amortizării acumulate în mărimea valorii de intrare, reevaluate sau corectate astfel:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale
Ct 111 „Active nemateriale".

La ieşirea activelor nemateriale inseparabile de cele materiale concomitent se decontează amortizarea acumulată şi valoarea activelor materiale ca purtători ai activelor nemateriale prin înregistrarea contabilă:

Ct 925 „Active pe termen lung primite spre utilizare provizorie".

Ieşirea activului nematerial înainte de termen (utilizarea ulterioară a acestuia nu este raţională) sau din cauza rezilierii contractului de licenţă, contractului de locaţie etc. este reflectată prin două înregistrări contabile:

1. Decontarea amortizării acumulate:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale"
Ct 111 „Active nemateriale".

2. Decontarea valorii de bilanţ al activului ieşit:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 111 „Active nemateriale".

După cum s-a menţionat, cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale separabile şi inseparabile de cele materiale se referă la operaţiunile de ieşire a acestora din circuitul economic al întreprinderii. În astfel de cazuri posesorul de drepturi nu-şi păstrează titlul de proprietar. Prin urmare, apare necesitatea de a reflecta ieşirea activului nematerial din componenţa elementelor patrimoniale ale unităţii economice.

Operaţiunile de cesiune pot fi realizate sub diferite forme: cu titlu gratuit, investire în capitalul statutar al întreprinderii, comercializare, schimb etc. De regulă, aceste operaţiuni sunt posibile, sub aspect teoretic, însă, în activitatea practică se întâlnesc foarte rar, mai ales, dacă este vorba despre obiecte ale proprietăţii industriale. Este evident că foarte rar titularii de drepturi doresc să se dezică de mărcile, invenţiile, desenele şi modelele industriale, desenele de

utilitate ale acestora etc. Totuşi practica cunoaşte cazuri de cesiune a drepturilor fără păstrarea titlului de proprietate. De exemplu, S.A.„Bucuria" a cesionat prin vânzare Poloniei dreptul de utilizare a mărcii şi tehnologiei de fabricare a bomboanelor „Korovka". După această afacere întreprinderea numită nu mai are dreptul de a fabrica produsul menţionat.

Indiferent de forma prin care este realizată cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale, înregistrările contabile vor fi întocmite ca şi operaţiunile de ieşire a mijloacelor fixe (vezi paragraful ***3.10. „Contabilitatea ieşirii mijloacelor fixe"***). În conturi se va reflecta decontarea amortizării acumulate şi valorii de bilanţ, recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor (dacă acestea apar în cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale) activităţii de investiţii. Dacă valoarea de intrare a activului nematerial conţine TVA, la ieşirea acestuia suma TVA calculată din valoarea de bilanţ se trece în cont (debit contul ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***).

Activul nematerial ieşit din circuitul economic al întreprinderii, începând cu luna ulterioară lunii ieşirii, va fi exclus din registrul de evidenţă analitică (borderou sau maşinogramă), iar în calculul amortizării de asemenea nu va fi inclus. În registrele de evidenţă sintetică (în funcţie de forma de contabilitate aplicată de către întreprindere) se reflectă operaţiunile de ieşire a activelor nemateriale (rulajul din creditul contului ***111 „Active nemateriale"*** în contrapartidă cu conturile respective). Totalurile calculate în registrele de evidenţă sintetică se trec în *Cartea mare*.

Existenţa activelor nemateriale aflate în exploatare şi în curs de execuţie la sfârşitul perioadei de gestiune se reflectă în subcapitolul ***1.1 „Active nemateriale"*** din *Bilanţul contabil*. Valoarea activelor nemateriale investite sub forma de aport în capitalul statutar al unei întreprinderi va fi reflectată în subcapitolul ***1.3 „Active financiare pe termen lung"*** al bilanţului.

Activele nemateriale primite sub formă de subvenţii vor fi reflectate astfel: valoarea acestora aflate în utilizare sau în curs de execuţie – în subcapitolul ***1.1 „Active nemateriale"***, iar sursa de provenienţă a acestora – în componenţa capitalului secundar (***subcapitolul 3.4*** al bilanţului), cele primite cu titlu gratuit – în postul ***100 „Rezultat din activitatea financiară"*** din *Raportul privind rezultatele financiare*, iar cele predate cu titlu gratuit – în componenţa rezultatului financiar al activităţii de investiţii.

Informaţia privind existenţa şi mişcarea activelor nemateriale este prezentată în anexa nr.4 la *Bilanţul contabil*, în capitolul ***1.1 „Active nemateriale"***. Acest capitol se completează în baza datelor din contul sintetic ***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"*** din *Cartea mare* şi subconturilor deschise în cadrul conturilor ***111 „Active nemateriale"*** şi ***113 „Amortizarea activelor nemateriale"*** – din registrele de evidenţă analitică.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Definiţi activele nemateriale.
2. Care este componenţa activelor nemateriale? Explicaţi cazurile în care unul şi acelaşi element (articol) poate fi calificat ca activ nematerial sau cheltuieli sau ca activ material pe termen lung.
3. Cum se clasifică activele nemateriale?
4. Formulaţi definiţia recunoaşterii activelor în general şi descrieţi particularităţile şi modul de aplicare în practică a acesteia pentru activele nemateriale.
5. Care sunt metodele de evaluare iniţială şi ulterioară a activelor nemateriale? Arătaţi particularităţile evaluării goodwill-ului.
6. Ce documente primare servesc drept baza informatică pentru înregistrarea activelor nemateriale la intrări?
7. Sistematizaţi şi determinaţi înregistrările contabile întocmite în funcţie de căile de intrare a activelor nemateriale.
8. Care sunt particularităţile contabilităţii cheltuielilor (consumurilor) ce urmează după recunoaşterea iniţială a activelor nemateriale?
9. Explicaţi particularităţile contabilităţii activelor nemateriale: determinarea activelor nemateriale amortizabile şi neamortizabile, stabilirea duratei de exploatare utilă, înregistrările contabile.
10. Caracterizaţi registrele de evidenţă analitică şi sintetică a activelor nemateriale.
11. Ce exprimă noţiunile de transmitere şi cesiune a dreptului de utilizare a activelor nemateriale?
12. Sistematizaţi şi explicaţi particularităţile contabilităţii transmiterii dreptului de utilizare a activelor nemateriale sub diferite forme: vânzare, cu titlu gratuit, schimb etc.
13. Ce se înţelege prin „ieşirea" activelor nemateriale?
14. Ce înregistrări contabile se întocmesc în funcţie de motivele ieşirii: expirarea duratei de exploatare utilă, ieşirea din circuitul economic înainte de termen, rezilierea contractului, cesiunea dreptului de utilizare a activelor nemateriale contra plată, în schimb, cu titlu gratuit etc.?

Capitolul 3. Contabilitatea activelor materiale pe termen lung

Obiectivele capitolului:

- ***Studierea terminologiei privind activele materiale pe termen lung, componenţei şi clasificării acestora.***
- ***Examinarea modului de recunoaştere, de evaluare iniţială şi ulterioară şi de contabilizare a activelor materiale în curs de execuţie, terenurilor, mijloacelor fixe şi resurselor naturale.***
- ***Descrierea modului de contabilizare a consumurilor (cheltuielilor) de reparaţie şi a uzurii mijloacelor fixe.***

3.1. Noţiuni privind activele materiale pe termen lung, componenţa şi clasificarea acestora

Activele materiale pe termen lung reprezintă activele care îmbracă o formă fizică naturală, pot fi utilizate o perioadă mai mare de un an în activitatea economico-financiară a întreprinderii în scopuri productive, neproductive, administrative sau pot fi predate în chirie pentru a obţine un avantaj economic (profit), precum şi elementele (articolele) ce se află în procesul de creare o perioadă mai mare decât cea de gestiune şi nu sunt destinate vânzării.

Activele care corespund cerinţelor acestei definiţii se contabilizează în conformitate cu ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"***. Activele pe termen lung care nu sunt folosite în activitatea întreprinderii investitoare (terenurile, clădirile etc.) se includ în componenţa proprietăţii investiţionale şi se contabilizează conform cerinţelor ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investiţiilor"***.

După componenţă şi omogenitate, activele materiale pe termen lung se subdivizează în următoarele grupe:

- active materiale în curs de execuţie;
- terenuri;
- mijloace fixe;
- resurse naturale.

Activele materiale în curs de execuţie reprezintă cheltuielile privind achiziţionarea şi crearea activelor la beneficiarul construcţiei în decursul unei perioade îndelungate, precum şi investiţiile capitale ulterioare pentru

ameliorarea situației activelor materiale pe termen lung sau prelungirea duratei de funcționare utilă, contribuind la majorarea avantajului economic.

În componența activelor materiale în curs de execuție se includ cheltuielile aferente achiziționării utilajului care necesită montaj, construirii clădirilor, edificiilor, plantării plantelor perene până la trecerea acestora pe rod, modernizării utilajului şi maşinilor, precum şi cele aferente extinderii şi reconstrucției întreprinderii. Mai amplu componența activelor materiale în curs de execuție este examinată în paragraful ***3.4 „Contabilitatea activelor materiale în curs de execuție"***.

Terenurile reprezintă un gen special de imobil limitat în spațiu cu capacități de regenerare şi de ridicare a fertilității, care poate fi utilizat în activitatea întreprinderii o perioadă nelimitată sau poate fi destinat închirierii în scopul obținerii unui avantaj economic. Această categorie cuprinde ariile de pământ cu clădiri şi edificii de care dispune întreprinderea, ariile de livezi, vii, câmpii etc.

Mijloacele fixe reprezintă activele materiale, al căror preț unitar depăşeşte plafonul stabilit de legislație, planificate pentru utilizare o perioadă mai mare de un an în activitatea de producție, comercială şi alte activități, în prestarea serviciilor, scopuri administrative sau sunt destinate închirierii.

Din mijloacele fixe fac parte utilajele, clădirile, mijloacele de transport, inventarul de producție. Factorul determinant în problema includerii obiectului respectiv în componența mijloacelor fixe îl constituie rolul lui în activitatea întreprinderii sau procesul de producție. De exemplu, utilajul care necesită montaj nu va fi considerat ca obiect de mijloace fixe până când nu va fi pus în funcțiune din cauza că el nu corespunde definiției activului. Dacă activul nu poate fi utilizat, el nu va aduce întreprinderii careva avantaje economice. Fiind procurat până a fi pus în funcțiune, acesta va fi considerat drept element de active materiale în curs de execuție. Acelaşi utilaj cumpărat pentru a fi vândut se consideră marfă, dar nu mijloace fixe.

Resursele naturale sunt activele materiale pe termen lung care au o formă naturală concretă de resurse de petrol, gaze, piatră de construcție, var, resurse de material lemnos etc. şi fiind extrase (explorate) în cursul unei perioade îndelungate nu mai pot fi regenerate. Din această grupa fac parte de asemenea resursele de nisip, pietriş, apă minerală şi curativă etc.

În funcție de termenul limitat de utilizare, se disting active materiale pe termen lung uzurabile (epuizabile) şi neuzurabile.

Active materiale pe termen lung uzurabile sunt numite activele materiale pe termen lung cu o durată de utilizare (exploatare, extracție) limitată, pe parcursul căreia se calculează uzura (epuizarea). Această grupă o constituie mijloacele fixe şi resursele naturale.

Active materiale pe termen lung neuzurabile sunt numite activele care au o durată de utilizare nelimitată sau se află în proces de creare. Acestea cuprind terenurile şi activele materiale în curs de execuţie şi unele obiecte de mijloace fixe[1].

În funcţie de apartenenţă, se disting ***active materiale pe termen lung proprii*** (care aparţin întreprinderii ca elemente patrimoniale) şi ***închiriate*** (ce aparţin altei persoane juridice sau fizice, dar temporar sunt folosite de întreprindere, în conformitate cu ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"*** şi condiţiile contractului de închiriere).

Fiecare grupă de active materiale pe termen lung constituită în raport cu componenţa şi omogenitatea ei poate fi subdivizată în baza altor criterii. De exemplu, **activele materiale în curs de execuţie,** în funcţie de tipurile acestora, pot fi subdivizate în:

- lucrări de construcţie (extindere a clădirilor existente) a clădirilor, construcţiilor speciale;
- lucrări de montaj (asamblarea şi instalarea utilajului);
- cheltuieli de achiziţionare a utilajelor, instrumentelor, inventarului;
- alte lucrări capitale şi servicii (de proiectare-explorare).

La rândul sau, terenurile, în funcţie de genul acestora, cuprind: terenuri fără construcţii, terenuri cu construcţii (clădiri, construcţii speciale), terenuri cu zăcăminte naturale, terenuri arendate pe termen lung etc. Evidenţa terenurilor se ţine pe aceste grupe.

Mijloacele fixe, în funcţie de componenţa naturală şi substanţială, se subdivizează în următoarele grupe:

- ***clădiri*** – blocuri ale secţiilor de producţie, biroul întreprinderii, depozitele şi alte subdiviziuni (profilactoriul, serviciul medical, casele de odihnă, staţiunile balneare etc.);
- ***construcţii speciale*** – sonde de petrol, de gaze naturale, poduri, drumuri, terenuri asfaltate ale întreprinderii, baraje, estacade, fântâni arteziene şi alte feluri de fântâni, lacuri, îngrădituri etc.;
- ***instalaţii de transmisie*** – reţele electrice, transmisii, conducte cu toate dispozitivele intermediare pentru transformarea energiei şi transmisia substanţelor lichide sau gazoase (abur, apă, aer comprimat etc.);
- ***maşini şi utilaje,*** care, la rândul lor, se subîmpart în:
  a) maşini şi utilaje de forţă – motoare cu abur, reactoare atomice, turbine cu abur, gaze, hidraulice, motoare cu ardere internă, motoare electrice, maşini electrice (generatoare electrice,

[1] Mijloacele fixe neutilizabile sunt examinate în paragraful ***3.8 „Contabilitatea uzurii mijloacelor fixe"***.

compensatoare sincronice), tractoare şi şasiuri autopropulsate, transformatoare de forţă etc.;

b) maşini şi utilaje de lucru – maşini şi aparate, utilaje, strunguri cu ajutorul cărora se acţionează pe cale chimică, mecanică, termică asupra materiilor prime, materialelor pentru a le transforma în produs: maşini şi utilaje, inclusiv cu dirijare programată, automate (utilaj de evidenţă a produselor fabricate, de control al calităţii produselor etc.);

c) aparate şi instalaţii de măsurare şi reglare şi utilaj de laborator – aparate şi instalaţii destinate măsurării grosimii, diametrului, suprafeţei, masei, timpului, presiunii, vitezei, capacităţii, aparate pentru încercarea materialelor, efectuarea experienţelor, analizelor etc.;

d) tehnică de calcul – computere, calculatoare de comandă, calculatoare şi dispozitive analogice, calculatoare numerice (calculatoare cu tastatură) etc.;

e) alte maşini şi utilaje – maşini şi utilaje care nu se includ în grupele enunţate (utilajele staţiilor telefonice, instalaţiile televiziunii industriale, maşinile de pompieri) etc.;

- ***mijloace de transport*** – transportul auto, feroviar, aerian, naval (maritim şi fluvial), precum şi magistralele de asigurare cu gaze şi apă etc.;
- ***unelte şi scule, inventar de producţie şi gospodăresc şi alte tipuri de mijloace fixe*** – obiecte destinate pentru a executa unele operaţiuni de producţie (ambalaj de păstrare a materialelor lichide, pulverulente, butoaie, bidoane, containere, obiecte destinate transportării produselor în cadrul întreprinderii ce nu prezintă ambalaj), unelte de tăiat, de lovit, de presat, de îndesat, inclusiv manuale şi mecanizate, pentru executarea lucrărilor de montaj, inventarul gospodăresc – mobilier, safeuri, faxuri, aparate de multiplicat, hectografe, şapirografie, corturi etc.;
- ***animale de producţie şi reproducţie*** – animale de muncă (cabaline, bovine şi alte animale de muncă), animale de reproducţie (vaci, tauri de prăsilă, armăsari şi iepe de prăsilă, scroafe de prăsilă şi vieri, oi şi berbeci pentru reproducţie etc.);
- ***plantaţii perene*** – arii de livezi, plantaţii de viţă de vie, alte plantaţii perene fructifere sau decorative fără valoarea terenurilor ocupate de acestea;
- ***alte mijloace fixe*** – fonduri de bibliotecă, investiţii, valori muzeale, exponatele faunei în menajerii, investiţii ulterioare în mijloacele fixe arendate etc.

În raport cu criteriul ramural, se disting mijloace fixe ale ramurilor economiei naţionale: industrie, agricultură, silvicultură, piscicultură, transport

şi comunicaţii, construcţii, comerţ şi alimentaţie publică etc. Clasificarea mijloacelor fixe pe ramurile economiei naţionale este determinată de destinaţia ramurală a bunului creat, serviciului prestat la care a participat mijlocul fix. De exemplu, blocurile secţiilor de producţie, depozitelor, oficiului întreprinderii industriale din grupa clădiri vor fi raportate la ramura „Industrie", iar clădirea magazinului de comercializare a produselor finite proprii – la ramura „Comerţ şi alimentaţie publică".

În funcţie de participarea directă sau indirectă a mijloacelor fixe la fabricarea produselor finite, prestarea serviciilor, se disting mijloace fixe productive şi neproductive. Această clasificare este necesară în scopul soluţionării problemelor privind determinarea structurii mijloacelor fixe necesare desfăşurării activităţii economico-financiare a întreprinderii şi asigurării cu obiecte de menire social-culturală ale lucrătorilor ei. Din mijloacele fixe productive fac parte toate mijloacele fixe care în mod direct sau indirect participă la crearea produselor, prestarea serviciilor (clădirile secţiilor, depozitelor, maşinile, utilajele, mijloacele de transport etc.). Mijloace fixe neproductive se consideră mijloacele fixe care nu participă la crearea produselor, prestarea serviciilor nici direct, nici indirect, dar sunt destinate pentru a contribui la restabilirea forţei de muncă (obiecte de menire social-culturală: punctul medical, cluburi, case de cultură, de odihnă, staţiuni balneare, stadionul, alte obiecte sportive ale întreprinderii).

Publicitatea datelor privind existenţa şi mişcarea mijloacelor fixe se face pe grupele sus-menţionate.

Resursele naturale pot fi grupate pe tipuri de resurse: petrol, gaze naturale, piatră de var, piatră de construcţie, prundiş, nisip, apă minerală, curativă etc.

3.2. Recunoaşterea activelor materiale pe termen lung

Recunoaşterea (constatarea) activelor materiale pe termen lung are o deosebită importanţa la determinarea situaţiei patrimoniale şi financiare a întreprinderii. Conducerea acesteia trebuie să determine dacă investiţiile capitale efectuate privind procurarea sau crearea unui obiect reprezintă un element de active sau de cheltuieli. De exemplu, întreprinderea procură un motor care s-a planificat să fie folosit la reparaţia capitală a unei maşini, în urma căreia nu se prevede obţinerea unui avantaj economic (profit). Suplimentar această reparaţie a fost prevăzută ca o condiţie de bază la determinarea duratei de funcţionare utilă la punerea în funcţiune a maşinii. Valoarea acestui motor va fi constatată ca consumuri sau cheltuieli ale perioadei de gestiune, în funcţie de destinaţia de utilizare a maşinii. În cazul obţinerii unui avantaj economic mai mare decât mărimea acestuia determinată

la punerea în funcţiune ca rezultat al reparaţiei maşinii, valoarea motorului va fi considerată ca element al valorii activului reparat. Evident, rezultatul financiar al întreprinderii, în funcţie de cazul respectiv, va fi diferit.

În literatura de specialitate lipseşte definiţia recunoaşterii (constatării) activelor materiale pe termen lung sau nemateriale, însă ea poate fi formulată astfel. ***Recunoaşterea activului*** *reprezintă examinarea corespunderii însuşirilor, particularităţilor, caracteristicilor etc. de care dispune elementul (articolul) respectiv definiţiei activului (material pe termen lung, nematerial) şi criteriilor stabilite cu scopul contabilizării (înregistrării).* Cum se vede, termenul *„recunoaştere"* (constatare) este cu mult mai larg decât procedeul tehnic *„a contabiliza"*, *„a trece la intrări"* sau *„a înregistra activul"*.

Elementul respectiv se recunoaşte drept component de active materiale pe termen lung, în cazul când acesta:

- este delimitat de alte elemente;
- are o formă materială şi poate funcţiona mai mult de un an;
- se află în posesia întreprinderii (este controlat de ea) pentru a fi utilizat în activitatea sa sau se află la etapa de creare;
- nu este destinat vânzării;
- reprezintă o resursă economică ca efect al evenimentelor trecute.

În literatura de specialitate se întâlnesc mai multe criterii care reprezintă componente ale definiţiei activului.

Criteriul *controlului întreprinderii asupra elementului* este necesar să fie aplicat în practica contabilităţii în strânsa interconexiune cu principiul priorităţii conţinutului asupra formei sau priorităţii formei economice asupra formei juridice. Respectarea integrală a acestei cerinţe poate evita erorile în obţinerea avantajului economic în afacerile de arendă.

Criteriile enunţate se consideră realizate în cazul când:

1) există o certitudine întemeiată că, în urma utilizării activului, întreprinderea va obţine un avantaj (profit) economic;
2) valoarea activului poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine.

Dacă aceste două condiţii nu pot fi îndeplinite, activul se consideră drept cheltuială a perioadei de gestiune. La constatarea obiectului drept activ material pe termen lung, respectând primul criteriu, este necesar ca întreprinderea să fundamenteze gradul de certitudine privind avantajul economic care poate fi obţinut în viitor. De aceea se folosesc datele privind indicatorii tehnici ai elementului procurat sau creat de către întreprindere: productivitatea pe unitate de timp sau pe parcursul duratei de funcţionare utilă, tonajul, viteza pe oră, capacitatea clădirii, de exemplu, în volum, suprafaţă etc.

Prin urmare, folosind aceste date, este necesar să se efectueze unele calcule prealabile.

Cerinţele conţinute în primul criteriu corespund întocmai cazului de creare a activului de către întreprindere. În cazul procurării activului cerinţele primului criteriu trebuie să fie îndeplinite până la procurare. Cumpărătorul va soluţiona problema posibilităţii de a obţine avantaje economice până a fi cumpărat elementul – candidat în active. Aceasta va evita cazul de recunoaştere a costului elementului în cauză drept cheltuieli ale perioadei.

Condiţiile celui de-al doilea criteriu sunt îndeplinite în baza facturii fiscale sau de expediţie a furnizorului şi altor documente privind valoarea de cumpărare a obiectului şi cheltuielile la montarea, instalarea sau construcţia acestuia. Cu alte cuvinte, valoarea activului poate fi determinată în baza facturii fiscale a furnizorului sau registrelor analitice privind achiziţionarea sau crearea activului.

La constatarea unor active este necesar de luat în considerare particularităţile şi funcţia pe care o execută acestea respectiv în activitatea întreprinderii. De exemplu, câteva elemente (componente) de active cu diferite funcţii şi durate de funcţionare utilă pot alcătui un complex de active ce execută o funcţie generală în activitatea întreprinderii, cum sunt motoarele de avion. Prin urmare, cheltuielile privind procurarea motorului vor fi considerate drept cheltuieli privind procurarea activului. În acest caz evidenţa fiecărui motor se ţine separat. Uzura de asemenea se calculează separat.

Este de menţionat că îndeplinirea cerinţelor privind criteriul obţinerii unui avantaj (profit) economic nu poartă un caracter absolut, de aceea el nu trebuie să fie aplicat în practică ca o dogmă. De exemplu, întreprinderea poate să achiziţioneze activul pentru securitatea şi protecţia mediului înconjurător, din utilizarea căruia nu va obţine nemijlocit un avantaj economic. Această achiziţionare este, însă, necesară pentru a obţine avantaj economic din activele aferente interconexate. Prin urmare, elementul procurat va fi constatat drept activ. La fel se procedează şi în cazul achiziţionării unui set de mobilă, tehnicii de calcul, mijloacelor de comunicaţii etc., care nu participă nemijlocit la obţinerea avantajului economic, însă sunt necesare pentru crearea condiţiilor de lucru administraţiei, desfăşurarea normală a activităţii întreprinderii.

3.3. Evaluarea activelor materiale pe termen lung

Se distinge evaluarea iniţială şi ulterioară a activelor materiale pe termen lung.

Evaluarea iniţială are loc în momentul recunoaşterii elementului respectiv drept activ la valoarea de intrare. Valoarea de intrare a activelor materiale pe

termen lung cuprinde: valoarea de cumpărare, inclusiv taxele vamale, taxele de import, impozitele prevăzute de legislaţie pentru obiectele cumpărate, precum şi cheltuielile de aducere a acestora în stare de lucru pentru a fi utilizate după destinaţie.

Cheltuielile de aducere a obiectului achiziţionat în stare de lucru, precum şi cheltuielile legate de procurarea lui includ cheltuielile de pregătire a terenului de construcţie (în cazul construcţiei), cheltuielile de transport, încărcare-descărcare, montaj, instalare şi experimentare, salariile specialiştilor ce participă la instalare etc.

Rabatul comercial oferit cumpărătorului de către întreprinderea vânzătoare se scade din valoarea de cumpărare a activului.

Activele pe termen lung achiziţionate se evaluează la valoarea de intrare care se determină în funcţie de natura fiecăruia din ele şi de modul de achiziţionare.

Valoarea de intrare a activelor materiale în curs de execuţie sau a mijloacelor fixe în perioada de creare o constituie pentru:

- obiectele create de întreprindere – la costul efectiv, inclusiv impozitele prevăzute de legislaţie;
- clădirile şi construcţiile speciale construite în antrepriză – la valoarea contractuală negociată de ambele părţi, inclusiv consumurile recuperate de către beneficiar peste valoarea de deviz;
- obiectele procurate de la persoane juridice şi fizice terţe:
  - clădirile şi construcţiile speciale – la valoarea de achiziţie, inclusiv cheltuielile legate de reparaţia şi aducerea acestora în stare de lucru;
  - maşinile şi utilajele procurate – la valoarea de cumpărare (fără rabatul oferit de către furnizor), inclusiv cheltuielile la achiziţie a acestora (asigurarea, taxa vamală, servicii vamale, alte impozite şi taxe, cheltuieli de transport), cheltuielile de montare, instalare şi experimentare, precum şi cheltuielile de reparaţie (în cazul când reparaţia este necesară).

Exemplul 3.1

Există următoarele date privind cumpărarea unei clădiri:

• *valoarea de cumpărare*	*280 000 lei*
• *servicii de evaluare*	*500 lei*
• *cheltuieli de reparaţie*	*23 700 lei*
• *impozitul pe bunurile imobile neplătit de vânzător*	*2 800 lei*
• *perfectarea documentelor şi înregistrarea clădirii*	*1 000 lei*
Total valoarea de intrare	*308 000 lei.*

În cazul când la transportare sau montare maşina sau utilajul este parţial deteriorată, cheltuielile de remediere a deteriorării nu se includ în valoarea de intrare, ci se trec la cheltuielile de reparaţie.

Exemplul 3.2

Există următoarele date privind achiziţionarea unui utilaj):

• *valoarea de achiziţie*	*150 000 lei*
• *cheltuielile de transport ale organizaţiei terţe (fără TVA)*	*720 lei*
• *cheltuielile legate de remedierea deteriorării utilajului la transportare (nu se includ)*	*8 000 lei*
• *rabatul oferit de furnizor din valoarea de cumpărare (2 %)*	*(3 000 lei)*
• *cheltuieli de montare*	*5 000 lei*
Total valoarea de intrare	*152 720 lei.*

Activele achiziţionate pe calea schimbului se evaluează în următoarea succesiune:

- la valoarea venală a activului primit sau a celui oferit în schimb, corectată cu suma plătită (încasată) a mijloacelor băneşti;
- la valoarea de bilanţ a activelor care urmează să fie schimbate;
- la valoarea contractuală.

Exemplul 3.3

Să admitem că există valoarea venală a activelor ce urmează a fi schimbate: se oferă în schimb un utilaj, a cărui valoare de bilanţ este de 50 000 lei, valoarea venală – 52 000 lei. Se procură în schimb un autocamion cu valoarea venală de 60 000 lei. Valoarea de intrare a autocamionului achiziţionat în schimb cuprinde:

• *valoarea venală a utilajului*	*52 000 lei*
• *achitarea diferenţei cu mijloace băneşti sau alte active*	*8 000 lei*
Total valoarea de intrare	*60 000 lei.*

Activele intrate cu titlu gratuit sau sub formă de subvenţii de stat se evaluează la valoarea venală. La această valoare se adaugă şi cheltuielile pentru aducerea activelor respective în stare de lucru. În cazul când valoarea venală lipseşte, valoarea de intrare a activelor se determină de o expertiză independentă sau în baza datelor documentelor de primire-predare.

Valoarea de intrare a obiectelor create pe credit (împrumut) poate să includă şi dobânda pentru împrumut, dacă crearea acestora necesită un proces îndelungat la aducerea în stare de lucru după destinaţia de utilizare (conform prevederilor ***S.N.C. 23 „Cheltuieli privind împrumuturile"***). Obiectele, în a căror valoare se include dobânda privind creditele primite, se numesc active calificate. Din ele fac parte clădirile, construcţiile (podurile, drumurile, barajele, digurile etc.), plantele perene, utilajele care necesită montaj etc.

Suma dobânzii respective se include în valoarea activului calificat numai pe parcursul termenului de creare (construcţie) până la punerea lui în funcţiune.

Indiferent de termenul de rambursare a creditului şi plata dobânzii după punerea în funcţiune a obiectului creat, dobânda nu se include în valoarea de intrare a acestuia, ci se recunoaşte drept alte cheltuieli operaţionale.

Terenurile se evaluează la costul efectiv care constituie valoarea lor de intrare. Ea se determină după principiul destinaţiei de utilizare. Cu alte cuvinte, la achiziţionarea terenului se ia în considerare destinaţia utilizării acestuia: recoltarea plantelor, construcţia unei întreprinderi de producţie sau a unui magazin (centru comercial). În funcţie de caz, preţul de cumpărare la una şi aceeaşi dată va fi diferit. Terenul destinat vânzării sau păstrat pentru a fi vândut se evaluează la valoarea venală.

Valoarea de intrare a terenurilor include valoarea de cumpărare a pământului, comisioanele brokerilor, plata pentru evaluarea terenurilor şi altor servicii, impozitele pe bunurile imobiliare şi funciar, costul drenajului, cheltuielile legate de curăţarea şi nivelarea terenului, precum şi legalizarea drepturilor de proprietate asupra terenului, plăţile pentru avocaţi şi taxele pentru înregistrare, cheltuielile de verificare a existenţei sechestrului, gajului, ipotecii sau a altor restricţii legate de proprietate.

În cazul când întreprinderea cumpărătoare plăteşte şi unele impozite neachitate de vânzător privind terenul achiziţionat, aceste impozite de asemenea se includ în valoarea de intrare.

Exemplul 3.4

La achiziţionarea terenului au fost efectuate următoarele cheltuieli:

• *valoarea de achiziţie*	*160 000 lei*
• *cheltuielile de evaluare şi perfectare a documentelor*	*900 lei*
• *serviciile brokerilor*	*1 000 lei*
• *serviciile avocaţilor*	*1 600 lei*
• *plata pentru demolarea clădirii şi curăţarea terenului*	*4 000 lei*
• *impozitul funciar neachitat de vânzător*	*800 lei*
Total valoarea de intrare	*168 300 lei.*

Uneori întreprinderea achiziţionează la un preţ pauşal terenuri pe care se află una sau mai multe construcţii. Terenurile, însă, nu se supun uzurii (epuizării), iar construcţia sau alte obiecte fac parte din activele uzurabile. În cazul când întreprinderea cumpărătoare planifică să utilizeze construcţia aflată pe terenul cumpărat, este necesar de a recunoaşte activele achiziţionate separat şi respectiv de a determina valoarea fiecăruia în raport cu preţul de piaţă al acestora, cu condiţia cumpărării separate a terenului şi construcţiei.

Exemplul 3.5

Pentru un teren pe care se află o clădire s-au plătit 342 000 lei. Dacă aceste active ar fi fost achiziționate separat, terenul ar fi costat 250 000 lei, clădirea – 130 000 lei, total – 380 000 lei. Valoarea activelor achiziționate se determină astfel:

1. *Se ia raportul dintre plata paușală și valoarea de piață a activelor cumpărate: 342 000 : 380 000 = 0,9.*

2. *Se află valoarea fiecărui activ:*

• *terenul*	*225 000 lei*	*(250 000 × 0,9)*
• *clădirea*	*117 000 lei*	*(130 000 × 0,9)*
Total	*342 000 lei.*	

Această metodă poate fi aplicată și în agricultură la evaluarea terenurilor ocupate de vii și livezi achiziționate. Evident, este necesar ca terenul ocupat de vie sau livadă să se evalueze separat de valoarea copacilor sau tufelor de viță de vie aflate pe teren, deoarece livada și via fac parte din categoria activelor biologice uzurabile.

Obiectele de amenajare a terenurilor (construcția căilor de acces, îngrăditurilor) de asemenea reprezintă elemente de active uzurabile, de aceea la achiziționarea terenurilor amenajate obiectele de amenajare se evaluează și se trec la intrări separat.

*Prin urmare, în baza datelor din exemplul 3.5, terenul va fi înregistrat în contul **122 „Terenuri"** la valoarea de 225 000 lei, iar clădirea – în componența mijloacelor fixe, în **contul 123 „Mijloace fixe", subcontul 1231 „Clădiri"** – la valoarea de 117 000 lei.*

Resursele naturale se evaluează pe tipuri de resurse, luându-se în considerare volumul și prețul unitar de piață la momentul achiziționării.

Valoarea de intrare a mijloacelor fixe create, construite de întreprindere, precum și cele achiziționate, dar care necesită cheltuieli la aducerea lor în stare de lucru se compară cu valoarea de recuperare. Acestea se înregistrează la intrări la valoarea de intrare în limita valorii de recuperare. Diferența se constată drept cheltuieli ale perioadei.

Evaluarea ulterioară. Pe parcursul perioadei de utilizare activul constatat (înregistrat la intrări) poate fi evaluat după două metode:

1) recomandată de ***S.N.C. 16***;
2) alternativă admisibilă.

Prima metoda prevede ca activul să fie evaluat la valoarea de intrare diminuată cu suma uzurii calculate. În afară de aceasta, întreprinderea trebuie să verifice periodic dacă valoarea de bilanț a activului respectiv n-a devenit mai mare decât valoarea de recuperare. Dacă apare această situație, valoarea de bilanț a activului trebuie să fie micșorată până la valoarea de recuperare. Suma

diminuării se recunoaşte drept cheltuieli ale activităţii de investiţii. Această metodă se mai aplică în cazul pierderii valorilor (capacităţilor) activului de a fabrica produse, presta servicii şi în urma calamităţilor naturale (furtuni, inundaţii, incendii, cazuri de epizootie la animalele productive şi de muncă în agricultura etc.) sau avariilor, deteriorărilor etc.

Metoda alternativă admisibilă prevede evaluarea activelor pe parcursul utilizării acestora la valoarea de reevaluare. Aceasta reprezintă valoarea venală a obiectului diminuată cu suma uzurii calculate la data întocmirii bilanţului.

Reevaluarea se efectuează de către întreprindere de sine stătător în conformitate cu ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”***.

Întreprinderea ia decizia privind reevaluarea activelor materiale pe termen lung atunci când valoarea venală a acestora diferă esenţial de valoarea lor de bilanţ. Activele, a căror valoare este instabilă în urma inflaţiei, modificării preţurilor, pot fi supuse reevaluării anual; clădirile, edificiile, resursele naturale, terenurile etc., a căror valoare venală se modifică neesenţial, pot fi reevaluate o dată în 3–5 ani.

Reevaluarea şi rezultatele din reevaluare sunt perfectate printr-un proces-verbal de reevaluare, acesta fiind semnat de către preşedintele şi membrii comisiei de estimare. În baza acestui document sunt reflectate rezultatele reevaluării în contabilitate.

Ecartul de reevaluare se trece la majorarea valorii activelor materiale pe termen lung, concomitent majorând capitalul propriu (postul de bilanţ ***„Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung”***). Micşorarea valorii activelor rezultată din reevaluare se reflectă ca micşorare a capitalului propriu pe acelaşi post de bilanţ.

3.4. Contabilitatea activelor materiale în curs de execuţie

Contabilitatea activelor materiale în curs de execuţie prevede evidenţa la beneficiar a cheltuielilor la crearea activelor materiale pe termen lung noi şi a cheltuielilor aferente ameliorării stării activelor ce se află în utilizare, indiferent de modul de executare a lucrărilor de construcţie, montaj, reparaţie capitală, modernizare, extindere etc. în antrepriza sau regie proprie.

Activele materiale în curs de execuţie se recunosc în baza principiului specializării exerciţiului.

Componenţa activelor materiale în curs de execuţie şi caracterizarea contului de evidenţă a acestora. În componenţa activelor materiale în curs de execuţie se includ:

- cheltuielile legate de construcţia clădirilor, edificiilor, drumurilor, podurilor, barajelor, săpatul fântânilor, inclusiv al celor arteziene, lacurilor etc.;
- utilajele, maşinile şi instalaţiile tehnologice, de producţie, energetice, electrotehnice, de transmisie etc. care necesită montaj şi toate cheltuielile privind procurarea acestora (de transport, taxa vamală, primele de asigurare, de încărcare-descărcare etc.);
- maşinile, utilajele şi alte obiecte care nu necesită montaj în cazul când momentul (luna) procurării nu coincide cu momentul punerii în utilizare;
- cheltuielile de reparaţie a obiectelor procurate la pregătirea acestora pentru a fi utilizate;
- cheltuielile de reparaţie capitală a mijloacelor fixe aflate în utilizare în cazul efectuării lucrărilor de reparaţie în locul de exploatare atunci când aceste cheltuieli vor fi supuse capitalizării;
- investiţiile capitale ulterioare (cheltuielile privind ameliorarea stării mijloacelor fixe), lucrările de modernizare, extindere ş.a. fiind efectuate în locul de utilizare a obiectelor respective în cazul când acestea se supun capitalizării;
- cheltuielile la sădirea viilor şi livezilor, arbuştilor, creşterea şi îngrijirea ulterioară a acestora până la transferarea în categoria celor pe rod;
- cheltuielile de înlăturare a lipsurilor (golurilor) în vii şi livezi în cazul capitalizării acestora;
- cheltuielile pentru restabilirea proprietăţilor mijloacelor fixe de a participa la activitatea întreprinderii în cazul când anterior valoarea de bilanţ a fost decontată din cauza diverselor evenimente neobişnuite: avarii, deteriorări, incendii, inundaţii, alunecări de teren, îngheţuri, epizootii, alte calamităţi naturale etc.

În scopul contabilizării elementelor de active materiale în curs de execuţie indicate şi altor componente este destinat contul sintetic ***121 „Active materiale în curs de execuţie"*** care cuprinde următoarele subconturi:

1211 „Construcţii în curs de execuţie,

1212 „Utilaj destinat instalării",

1213 „Utilaj şi alte obiecte până la punerea în funcţiune",

1214 „Investiţii capitale ulterioare".

În subcontul ***1211***, în afară de cheltuielile aferente lucrărilor de construcţie a obiectelor respective (costul efectiv al acestora în cazul efectuării lucrărilor în regie proprie şi/sau valoarea de deviz a lucrărilor, acestea fiind executate de antreprenor), se reflectă de asemenea valoarea maşinilor, utilajelor, instalaţiilor

predate în montaj, precum şi cheltuielile la plantarea, creşterea şi îngrijirea plantelor perene până la intrarea acestora pe rod.

Subcontul ***1212*** este destinat contabilităţii operaţiunilor de achiziţionare a maşinilor, utilajelor, instalaţiilor (valoarea de procurare şi cheltuielile de transport-aprovizionare), iar subcontul ***1213*** – reflectării obiectelor care nu necesită montaj, însă momentul punerii în exploatare nu coincide cu momentul achiziţionării (valoarea de cumpărare şi cheltuielile de transport-aprovizionare).

În subcontul ***1214*** se contabilizează toate cheltuielile de reparaţie, indiferent de tipul acesteia (curentă sau capitală), în cazul când obiectul procurat nu poate fi utilizat după destinaţie fără a fi reparat, cheltuielile de reparaţie capitală a mijloacelor fixe aflate în utilizare şi investiţiile capitale ulterioare când lucrările de reparaţie capitală, modernizare, extindere etc. sunt executate pe locul de exploatare, cheltuielile de înlăturare a lipsurilor (golurilor) în vii şi livezi în cazul capitalizării acestora etc.

Documentele primare, centralizatoare şi registrele de evidenţă. La contabilizarea activelor materiale în curs de execuţie drept bază informativă servesc cele mai diverse documente primare şi centralizatoare:

- factura fiscală privind obiectele achiziţionate de la furnizori şi a întreprinderii de transport, în cazul când aceste obiecte şi servicii se impozitează cu TVA;
- factura de expediţie în cazul când maşinile, utilajele şi alte obiecte nu sunt impozitate cu TVA;
- factura fiscală a antreprenorului şi procesul-verbal de primire-predare a lucrărilor de construcţii-montaj;
- dispoziţiile de plată şi/sau chitanţele privind achitarea taxei vamale, serviciilor vamale etc.;
- fişa de lucru în acord la calcularea salariilor muncitorilor şi executarea lucrărilor de construcţii-montaj, reparaţie, modernizare, extindere etc. în cazul salarizării în acord;
- calculul sau borderoul de repartizare a salariilor calculate muncitorilor care execută lucrările menţionate;
- fişa de pontaj, în cazul salarizării muncitorilor în regie;
- fişa-limită de livrare a materialelor şi/sau bonul de consum;
- tabelul (borderoul) de repartizare a materialelor consumate sau raportul privind consumul de materiale de construcţie, în comparaţie cu normele de producţie (f. nr.M-29);
- calculele (borderourile) de repartizare a consumurilor privind întreţinerea şi exploatarea maşinilor şi mecanismelor de construcţie, a serviciilor transportului auto, a energiei electrice şi alte documente.

În baza datelor din aceste şi alte documente se fac înregistrări în registrele de evidenţă analitică a cheltuielilor indicate pe fiecare obiect care se construieşte, se repară, se montează, se modernizează; pe fiecare teren ce se plantează pe tipuri (soiuri) de plante perene, pe fiecare obiect achiziţionat sau utilaj sau alt obiect până la punerea în funcţiune. În calitate de registru analitic poate fi utilizată fişa (borderoul) de evidenţă a cheltuielilor (activelor materiale în curs de execuţie). În acest registru evidenţa analitică se ţine pe fiecare obiect ce se construieşte, se montează, modernizează, se repară capital etc. şi pe următoarele articole:

- utilaje care necesită montaj;
- consumuri directe de materiale;
- consumuri directe privind retribuţiile;
- contribuţii pentru asigurările sociale şi medicale;
- consumuri de întreţinere a mijloacelor fixe cu destinaţie de construcţie (la construcţia obiectelor);
- alte consumuri directe.

Este evident că aceste articole nu se referă la toate activele materiale în curs de execuţie. De exemplu, pentru utilajul destinat instalării în contabilitate vor fi evidenţiate:

- valoarea de cumpărare;
- cheltuielile de transport-aprovizionare;
- alte cheltuieli.

Pentru plantarea plantelor perene vor fi evidenţiate alte articole inerente tehnologiei de creştere, îngrijire şi protecţie a acestora până la transferarea lor în categoria celor intrate pe rod.

În registrul de evidenţă analitică a activelor materiale în curs de execuţie cheltuielile sunt contabilizate cu total cumulativ de la începutul lucrărilor de construcţie, montaj, reparaţie, modernizare, plantare etc. până la punerea în exploatare a obiectului de active materiale în curs de execuţie, indiferent de durata acestor lucrări (un trimestru, un an, doi ani etc.).

Înregistrările contabile se întocmesc în funcţie de particularităţile tehnologice de pregătire a obiectului respectiv pentru a fi utilizat şi tipurile cheltuielilor aferente.

Contabilizarea cheltuielilor de construcţie a clădirilor, construcţiilor speciale, altor obiecte. Cheltuielile privind construcţia unor obiecte noi sunt contabilizate pe fiecare obiect şi articole de cheltuieli respective cu total cumulativ de la începutul construcţiei până la punerea în folosinţă a obiectului.

Luând în considerare faptul că construcția și/sau montarea unor obiecte nu reprezintă o componentă a activității de bază, beneficiarul ține evidența cheltuielilor aferente în contul ***121 „Active materiale în curs de execuție"***.

Efectuarea lucrărilor în antrepriză. În cazul executării lucrărilor de construcție în antrepriză (de o întreprindere specializată) beneficiarul încheie cu antreprenorul un contract de antrepriză. Decontările dintre părțile contractante pentru lucrările de construcție executate se efectuează pe elemente constructive finisate, etape (stadii) sau după finalizarea lucrărilor. Aceste condiții sunt indicate în contractul încheiat în baza prevederilor ***S.N.C. 11 „Contractele de construcție"***.

La finalizarea elementului constructiv sau a întregului obiect (de regulă, în cazul când durata de construcție nu depășește un an) se întocmește un proces-verbal de primire-predare a elementului constructiv sau a obiectului finalizat în baza căruia antreprenorul eliberează o factură fiscală (în cazul impozitării cu TVA a lucrărilor executate) sau o factură de expediție (în cazul când lucrările de construcție nu se impozitează cu TVA). În baza acestor documente beneficiarul întocmește înregistrarea contabilă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție" – la valoarea de deviz a elementului constructiv sau a obiectului fără TVA

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – la suma TVA aferentă (în cazul când lucrările se impozitează cu TVA

Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** – la suma totală (inclusiv TVA).

În cazul aplicării avansurilor în decontări beneficiarul va înregistra sumele respective în debitul contului ***136 „Avansuri pe termen lung acordate"*** sau ***224 „Avansuri pe termen scurt acordate"*** cu trecerea ulterioară în cont în vederea achitării datoriilor față de antreprenor. Avansurile plătite antreprenorului se reflectă în componența altor active financiare.

Virarea mijloacelor bănești pentru achitarea datoriei față de antreprenor va fi reflectată astfel:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***

Ct 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar", 244 „Alte conturi la bancă", 511 „Credite bancare pe termen scurt" ș. a.

Pe măsura finalizării tuturor lucrărilor de construcție, în contul ***121 „Active materiale în curs de execuție"*** beneficiarul acumulează toate cheltuielile aferente obiectului respectiv. În baza procesului-verbal de primire-

predare a mijloacelor fixe obiectul construit se pune în folosință, întocmindu-se înregistrarea contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe"

Ct 121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție".

Dacă conform documentației de deviz și proiectare pe lângă obiectul principal antreprenorul construiește pentru beneficiar și unele obiecte temporare prevăzute în lista de titluri, cheltuielile legate de construcția acestora de asemenea se contabilizează în contul ***121 „Active materiale în curs de execuție"***, apoi se înregistrează la intrări în contul ***123 „Mijloace fixe"***. Ulterior aceste obiecte pot fi oferite antreprenorului în arendă, iar operațiunile aferente vor fi contabilizate în conformitate cu ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"***.

În cazul când obiectele temporare titulare vor fi utilizate numai pe parcursul duratei de construcție a obiectului principal, acestea vor fi casate la cheltuieli ca și mijloacele fixe scoase din funcțiune înainte de termen, iar în cazul existenței posibilității de a le vinde, operațiunile respective vor fi reflectate ca în paragraful ***3.10 „Contabilitatea ieșirii mijloacelor fixe"***.

Efectuarea lucrărilor în regie proprie. În cazul executării lucrărilor de construcție în regie proprie toate cheltuielile de construcție (valoarea materialelor, retribuțiile, contribuțiile pentru asigurările sociale și medicale etc.) se contabilizează de beneficiar (întreprinderea pentru care se construiește obiectul). Materialele de construcție, reparație, montaj eliberate de la depozit nu se consideră consumate în momentul livrării acestora. În baza documentelor primare valorile materiale indicate se reflectă ca fiind transferate din gestiunea șefului de depozit în gestiunea persoanei ce le-a primit (șeful secției, sectorului, șantierului, brigadierul etc., numite producător de lucrări) prin înregistrarea contabilă:

Dt 211 „Materiale", subconturile respective – gestionarul care le-a primit

Ct 211 „Materiale", același subcont respectiv – șeful depozitului.

În baza documentelor centralizatoare (calculul (borderoul) de repartizare a materialelor consumate sau raportul privind consumul de materiale în comparație cu normele de producție) în care este determinată mărimea consumurilor de materiale va fi întocmită formula contabilă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție", contul analitic respectiv: „Construcția obiectului nr.1", „Reparația capitală a depozitului central" etc.

Ct 211 „Materiale", subconturile respective – gestionarul care a primit anterior materiale.

Prin urmare, contul ***121 „Active materiale în curs de execuție"***, subcontul ***1211 „Construcții în curs de execuție"*** va fi debitat în contrapartidă cu conturile:

211 „Materiale",
213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată",
214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată",
531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii",
533 „Datorii privind asigurările" etc.,
812 „Activități auxiliare" etc., în funcție de tipul cheltuielilor.

Consumurile aferente construcției obiectelor provizorii neprevăzute în lista de titluri (magazii, șoproane, depozite de păstrare a materialelor de construcție pe șantier, gherete pentru pază, garduri construite în jurul șantierului, odăi pentru încălzirea muncitorilor iarna, odăi pentru duș etc.) se contabilizează în contul ***812 „Activități auxiliare"*** sau alt cont din clasa conturilor contabilității de gestiune în contrapartidă cu conturile respective, în funcție de tipul de consumuri. După finalizarea lucrărilor de construcție a obiectelor menționate, acestea se trec la intrări prin înregistrarea contabilă:

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată", subcontul 2133 „Construcții speciale provizorii (neprevăzute în lista de titluri)"
Ct 812 „Activități auxiliare" sau alt cont din **clasa 8**.

Ulterior beneficiarul va calcula lunar uzura obiectelor enunțate, luând în considerare valoarea rămasă probabilă care poate fi obținută la scoaterea acestora din utilizare (demolarea) și durata de construcție a obiectului principal astfel:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție"
Ct 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată".

Celelalte formule contabile aferente decontării uzurii cumulate, înregistrării materialelor uzurabile obținute la scoaterea din folosință a obiectelor de mică valoare ș. a. se întocmesc cum este expus în paragraful ***5.4 „Contabilitatea obiectelor de mică valoare și scurtă durată și a uzurii acestora"***.

Consumurile de întreținere a mijloacelor fixe (macarale-turn, macarale-auto, betoniere, compresoare, cilindre compresoare rutiere etc.) care participă nemijlocit la construcția obiectelor respective se divizează în două grupe: **unice** și **curente**.

Unice sunt numite consumurile privind încărcarea, transportarea, descărcarea, pregătirea locului de instalare, montarea, demontarea după finalizarea construcției, precum și încărcarea, transportarea și descărcarea mașinii, mecanismului sau utilajului.

Consumurile unice, după natura lor economică şi perioada de includere în cost, reprezintă cheltuieli anticipate pe termen lung (dacă durata de construcţie a obiectului principal depăşeşte un an) sau anticipate curente – în cazul când durata de construcţie a obiectului nu depăşeşte un an. Este evident că acestea trebuie să fie contabilizate anterior în conturile ***141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"*** şi/sau ***251 „Cheltuieli anticipate curente"*** care vor fi debitate în contrapartidă cu conturile:

211 „Materiale",
213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată",
214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată",
531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii",
533 „Datorii privind asigurările";
521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale",
538 „Rezervă pentru cheltuieli şi plăţi preliminate" ş. a., în funcţie de tipul cheltuielilor.

În cazul cheltuielilor anticipate pe termen lung partea respectivă a acestora se recunoaşte în anul de gestiune drept cheltuieli anticipate curente, iar cota lunară respectivă va fi inclusă în componenţa cheltuielilor legate de construcţia obiectului dat.

Exemplul 3.6

La transportarea, descărcarea, instalarea macaralei-turn şi demontarea acesteia au fost acumulate cheltuieli în sumă de 42 000 lei. Durata de construcţie a obiectului principal este de doi ani, începutul construcţiei – 1 aprilie anul curent.

*Conform acestor date, cheltuielile vor fi contabilizate în contul **141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"**, ulterior cota respectivă a acestora va fi recunoscută drept cheltuieli anticipate curente în sumă de 5 750 lei [(42 000 : 24) × 9].*

La această sumă va fi întocmită înregistrarea contabilă:

Dt	***251 „Cheltuieli anticipate curente"***	*15 750 lei*
Ct	***141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"***	*15 750 lei.*

În primul an de construcţie 1/9 din suma indicată – 1 750 lei (15 750 : 9) lunar va fi trecută la cheltuielile aferente construcţiei obiectului:

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuţie", subcontul 1211 „Construcţii în curs de execuţie"***	*1 750 lei*
Ct	***251 „Cheltuieli anticipate curente"***	*1 750 lei.*

La sfârşitul primului an de construcţie din componenţa cheltuielilor anticipate pe termen lung va fi trecută la cheltuieli anticipate curente suma de 21 000 lei (1 750 × 12).

Cheltuielile curente cuprind cheltuielile de întreţinere, îngrijire şi exploatare a maşinilor, mecanismelor, utilajelor de construcţie.

Dacă maşina sau mecanismul respectiv participă pe parcursul lunii numai la construcţia unui obiect, cheltuielile de exploatare a acestuia se includ direct în componenţa cheltuielilor de construcţie a obiectului dat.

În cazul când una şi aceeaşi maşina, mecanism participă pe parcursul lunii la construcţia a două sau mai multe obiecte, cheltuielile de întreţinere a maşinii, mecanismului se contabilizează în contul ***813 „Consumuri indirecte de producţie"*** pe tipuri, mărci sau grupe omogene de maşini. La sfârşitul lunii cheltuielile acumulate se repartizează între obiectele care se construiesc în raport cu numărul de maşină-schimburi, maşină-ore sau volumul de lucru efectuat de maşina respectivă. În acest scop se întocmeşte un calcul special de repartizare a consumurilor, iar conform datelor acestuia – înregistrarea contabilă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie", subcontul 1211 „Construcţii în curs de execuţie"
Ct 813 „Consumuri indirecte de producţie".

Unele întreprinderi în structura managementului activităţii sale pot să dispună de o subdiviziune separată care asigură dirijarea activităţii de construcţie. Cheltuielile de întreţinere a acestei structuri pot fi incluse în costul obiectului ce se construieşte (se montează) în cazul când acestea sunt legate nemijlocit de crearea obiectului în cauză.

Cheltuielile administrative şi generale ale întreprinderii nu se includ în costul obiectului procurat, construit sau/şi montat, dacă acestea nu sunt legate de efectuarea acestor lucrări. Cheltuielile de lansare sau pregătire a activului spre utilizare nu constituie o parte a valorii de intrare în cazul când acestea nu sunt condiţionate de aducerea obiectului în stare de lucru. Pierderile survenite în activitatea de bază ca rezultat al însuşirii planificate a capacităţii de producţie se recunosc drept cheltuieli în componenţa cheltuielilor generale şi administrative.

Dacă întreprinderea-beneficiar creează active pentru a fi vândute în cursul activităţii economice ordinare, valoarea acestora se determină în conformitate cu ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, deoarece acestea vor fi calificate drept produse finite (servicii prestate). Prin urmare, orice profit intern nu se include în calculul costului acestor active. Cheltuielile condiţionate de înlăturarea lucrărilor cu rebut sau cheltuielile determinate de manoperă peste limita stabilită ce contribuie la cheltuieli supranormative de asemenea nu se includ în costul obiectului ce se construieşte (se montează). Această regulă impune respectarea metodei unice privind evaluarea mijloacelor fixe.

Nu reprezintă elemente ale costului obiectelor construite sau montate şi se reflectă în funcţie de destinaţia lor cheltuielile:

- de pregătire a cadrelor pentru a activa la întreprinderea care se constituie;
- pentru prospecţiuni, lucrări de explorare şi alte lucrări legate de construcţia obiectului;
- transferate pentru construcţii cu titlu de participaţie;
- pentru conservarea construcţiei autorizată în modul stabilit;
- pentru obiectele în curs de execuţie şi transmise cu titlu gratuit;
- de demolare, demontare şi protecţie a construcţiei suspendate;
- alte cheltuieli prevăzute de devizul construcţiei.

Indiferent de modul de efectuare a lucrărilor de construcţii-montaj, beneficiarul construcţiei contabilizează în componenţa rezultatelor activităţii de investiţii:
- amenzile, penalităţile, profitul obţinut din vânzarea valorilor materiale şi serviciile prestate ale activităţii de construcţie;
- pierderile din comercializarea utilajului, altor valori materiale, pierderile din decontarea creanţelor pe termen lung şi scurt condiţionate de operaţiunile aferente construcţiei;
- pierderile şi profitul obţinut din ieşirea mijloacelor fixe utilizate în construcţii etc.

Pierderile din degradarea valorilor materiale şi distrugerea clădirilor şi construcţiilor speciale nefinalizate ca urmare a calamităţilor naturale, diminuate cu sumele percepute de la persoanele culpabile, vor fi recunoscute drept rezultate excepţionale.

Contabilitatea utilajului destinat instalării. De regulă, utilajul destinat instalării, indiferent de modul de efectuare a lucrărilor de montaj, îl procură beneficiarul – întreprinderea pentru care se montează acest utilaj.

În baza facturii fiscale sau facturii de expediţie utilajul cumpărat se înregistrează la intrări prin formula contabilă:

Dt ***121 „Active materiale în curs de execuţie", subcontul 1212 „Utilaj destinat instalării"*** – la valoarea utilajului fără TVA

Dt ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** – la suma TVA aferentă

Ct unul din conturile ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*** sau ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** – la suma totală, inclusiv TVA.

În debitul contului ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***, subcontul ***1212 „Utilaj destinat instalării"*** se reflectă cheltuielile de încărcare, transportare, descărcare a utilajului, taxa vamală şi cheltuielile privind

serviciile vamale, precum şi alte cheltuieli. Toate aceste cheltuieli şi valoarea de cumpărare constituie costul efectiv al utilajului procurat.

Înregistrările contabile aferente procurării utilajului care necesită montaj de la rezidenţii Republicii Moldova sunt examinate în paragraful ***3.6 „Contabilitatea intrării mijloacelor fixe"*** din prezentul manual.

Importul utilajelor. Pentru operaţiunile de import al utilajelor se întocmesc următoarele documente:

- contractul încheiat cu exportatorul străin;
- factura (invoce) comercială;
- certificatul de origine;
- factura (scrisoarea) de transport;
- documentele bancare – în cazul unei plăţi în avans;
- declaraţia vamală de import;
- delegaţia reprezentantului întreprinderii de a efectua plata impozitului şi serviciile vamale etc.

După sosirea utilajului importatorul declară marfa organului vamal teritorial, întocmind declaraţia vamală şi achitând toate taxele şi impozitele în bugetul statului. Lucrătorii serviciului vamal verifică şi determină valoarea în vamă (vamală) a utilajului sau alte valori materiale importate, aplicând una din cele şase metode prevăzute de legislaţia în vigoare. În componenţa valorii în vamă se includ:

- valoarea obiectului importat recalculată la cursul oficial al Băncii Naţionale a Republicii Moldova din data întocmirii declaraţiei vamale şi specificat în acest document;
- cheltuielile de asigurare a utilajului;
- costul transportului;
- costul încărcării şi descărcării;
- comisioanele pentru brokeri;
- costul containerelor (sau altor ambalaje) etc.

La determinarea valorii în vamă se iau în considerare patru grupe sau categorii de condiţii de includere în costul valorilor materiale importate-exportate prevăzute în sistemul Incoterms din anul 2000. De exemplu, conform condiţiei E.X.W. (livrarea direct de la întreprindere) cheltuielile de transport de la vânzătorul străin până la locul de destinaţie trebuie să fie recuperate de către cumpărător, iar conform condiţiilor D.A.F. (livrarea până la locul stabilit la frontieră) cheltuielile de transport până la frontiera Republicii Moldova sunt suportate de furnizorul străin. Prin urmare, valoarea în vamă a utilajului (valorilor materiale) conform condiţiilor E.X.W. va include toate cheltuielile de

transport străin până la locul de destinaţie a cumpărătorului, iar conform condiţiilor D.A.F. valoarea în vamă va cuprinde aceste cheltuieli numai până la frontieră.

Exemplul 3.7

La 15 august 2002 întreprinderea, conform contractului încheiat şi facturii străine, importă utilaj în valoare de 10 000 $ S.U.A. la cursul de 13,5998 lei pentru 1 $ S.U.A. (cursul este indicat în declaraţia vamală). La 14 august 2002 titularului de avans, conform dispoziţiei de plată, i s-a acordat un avans de 500 lei pentru efectuarea procedurilor vamale. La 16 august întreprinderea a calculat în prealabil şi a virat taxa vamală în sumă de 7 300 lei, TVA – 30 600 lei şi pentru procedurile vamale – 300 lei. La 19 august a fost justificat pentru plata diferenţei taxei vamale decontul de avans în sumă de 498,78 lei, cheltuielile de transport internaţional constituie 600 $ S.U.A. la cursul din data întocmirii declaraţiei vamale (15 august) – 13,5998 pentru 1 $ S.U.A., cheltuielile privind primele de asigurare – 200 $ S.U.A. plătite la cursul de 13,5981 lei pentru 1 $ S.U.A., achitarea datoriei faţă de furnizorul străin şi întreprinderea de transport a fost efectuată la 22 august 2002 la cursul de 13,6011 lei pentru 1 $ S.U.A., taxa vamală constituie 5 %, iar taxa pentru procedurile vamale – 0,25 % din valoarea în vamă.

Importul utilajului a fost efectuat prin expedierea directă, achitarea datoriei – prin dispoziţia de plată. Să admitem că utilajul importat se impune cu TVA.

Pentru a întocmi înregistrările contabile respective se calculează următorii indicatori:

- *valoarea în vamă 146 877,50 lei (10 000 × 13,5998 + 200 × × 13,5981 + 600 × 13,5998);*
- *taxa vamală 7 343,88 lei (146 877,50 × 0,05);*
- *taxa pentru serviciile vamale 367,19 lei (146 877,50 × 0,0025);*
- *suma TVA aferentă 30 917,71 lei [(146 877,50 + 7 343,88 + + 367,19) × 0,2].*

În baza acestor date se întocmesc următoarele înregistrări contabile (tabelul 3.1):

Tabelul 3.1

Înregistrări contabile privind importul utilajului

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Achitarea în avans a taxei vamale şi a taxei aferente procedurilor vamale (7 300 + 300)	7 600	229	242
2.	Achitarea în avans a sumei TVA	30 600	229	242
3.	Acordarea avansului titularului de avans	500	227	241
4.	Înregistrarea la intrări a utilajului importat la valoarea calculată la cursul indicat în declaraţia vamală	135 998	121, subcontul 1212	521, 539

1	2	3	4	5
5.	*Acceptarea facturii organizației de transport la transportarea utilajului (600 × 13,5998)*	*8 159,88*	*121, subcontul 1212*	*521, 539*
6.	*Achitarea primei pentru asigurarea utilajului*	*2 719,62*	*121, subcontul 1212*	*243*
7.	*Includerea taxei vamale și taxei pentru procedurile vamale achitate în avans în costul utilajului*	*7 600*	*121, subcontul 1212*	*229*
8.	*Reflectarea diferenței dintre taxa vamală și taxa pentru procedurile vamale achitate în avans și suma acestor taxe determinată la data vămuirii utilajului (7 343,88 + 367,19 – 7 300 – 300)*	*111,07*	*121, subcontul 1212*	*227*
9.	*Trecerea în cont a sumei TVA la suma totală:*	*30 917,71*	*534*	*–*
	- TVA plătită în avans	*30 600*	*–*	*229*
	- diferența dintre TVA calculată din valoarea în vamă și TVA plătită în avans	*317,71*	*–*	*227*
10.	*Achitarea datoriei față de furnizor și întreprinderea de transport (22 august 2002) [(10 000 + 600) × 13,6011]*	*144 171,66*	*521, 539*	*243*
11.	*Reflectarea diferenței de curs valutar (144 171,16 – 135 998 – 8 159,88) sau [10 600 × (13,6011 – 13,5998)]*	*13,78*	*722*	*521, 539*
12.	*Restituirea sumei avansului neutilizat de titularul de avans (500 – 428,78)*	*71,22*	*241*	*227*

Costul efectiv al utilajului importat constituie 154 588,57 lei (146 877,50 + + 7 343,88 + 367,19).

Comisionul bancar pentru efectuarea operațiunilor de virare a mijloacelor valutare furnizorilor străini se reflectă în debitul contului ***713 „Cheltuieli generale și administrative"***.

În cazul insuficienței mijloacelor valutare pentru achitarea valorilor materiale importate, întreprinderea le cumpără de la banca comercială respectivă.

Evidența analitică a utilajului se ține la costul efectiv pe fișe de magazie ca și în cazul materialelor.

Transmiterea utilajului pentru instalare se perfectează printr-un proces-verbal de predare a utilajului în montaj.

Costul efectiv al utilajului predat în montaj, toate cheltuielile privind instalarea, încercarea acestuia, precum și punerea în funcțiune se reflectă în paragraful ***3.6 „Contabilitatea intrării mijloacelor fixe"*** din prezentul manual.

Contabilitatea obiectelor care nu necesită montaj. Utilajele, instrumentele, inventarul și alte obiecte care nu necesită montaj în cazul când momentul achiziționării coincide cu momentul punerii în funcțiune se

contabilizează nemijlocit în contul ***123 „Mijloace fixe”***. Dacă aceste momente nu coincid, adică obiectele menționate se procură într-o lună, iar cele puse în utilizare –în altă lună, acestea vor fi contabilizate astfel.

Procurarea utilajelor, instrumentelor, inventarului şi altor obiecte:

Dt ***121 „Active materiale în curs de execuție”, subcontul 1213 „Utilaj şi alte obiecte până la punerea în funcțiune”*** – la valoarea de cumpărare (fără TVA)

Dt ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”*** – la suma TVA

Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”*** sau ***539 „Alte datorii pe termen scurt”*** – la valoarea totală, inclusiv TVA.

Aceasta înregistrare contabilă se reflectă în registrul de evidență sintetică şi analitică a decontărilor cu furnizorii sau alți creditori.

În subcontul ***1213*** vor fi reflectate toate cheltuielile ocazionate de procurarea obiectelor specificate (de transport, încărcare, descărcare, alte cheltuieli).

La punerea în funcțiune a utilajului, instrumentelor, inventarului, altor obiecte va fi întocmită înregistrarea contabilă:

Dt ***123 „Mijloace fixe”***, subcontul respectiv

Ct ***121 „Active materiale în curs de execuție”, subcontul 1213 „Utilaj şi alte obiecte până la punerea în funcțiune”***.

Contabilitatea plantelor perene neroditoare. Cheltuielile aferente săditului şi creşterii plantelor perene până la trecerea acestora pe rod sunt contabilizate în contul ***121 „Active materiale în curs de execuție”***, subcontul ***1211 „Construcții în curs de execuție”***, deşi ar fi mai rațional de a le contabiliza într-un subcont distinct ***1215 „Creşterea şi îngrijirea plantelor perene”***. În componența acestor cheltuieli se includ:

- cheltuielile privind pregătirea solului (aratul la o adâncime de 35-40 cm – consumul de combustibil, salariile tractoriştilor-maşinişti, contribuțiile pentru asigurările sociale şi medicale, serviciile tractoarelor, altor activități auxiliare);
- costul materialului săditor (butaşilor, arbuştilor, puieților);
- valoarea îngrăşămintelor minerale şi organice;
- cheltuielile legate de săpatul gropilor;
- cheltuielile legate de săditul butaşilor, arbuştilor;
- cheltuielile privind îngrijirea plantelor sădite în primul an şi în anii ulteriori până la trecerea acestora în categoria celor intrate pe rod (operațiunile tehnologice de îngrijire – aratul, prăşitul sau afânarea solului, curățitul plantelor, protecția acestora etc.).

Drept documente primare pentru contabilizarea cheltuielilor specificate servesc procesul-verbal de consum al semințelor şi materialului săditor, procesul-verbal de utilizare a îngrăşămintelor minerale, organice, bacteriale,

chimicalelor şi erbicidelor, fişa-limită, bonul de consum, fişa de evidenţă a muncii şi a lucrărilor executate sau fişa de lucru în acord, fişa de evidenţă a tractoristului-maşinist etc. În baza documentelor de consum al stocurilor de materiale se întocmeşte documentul centralizator – raportul privind mişcarea valorilor materiale. Documentele de calculare a salariilor muncitorilor la executarea operaţiunilor tehnologice în mod manual servesc drept bază pentru completarea altui document centralizator - registrul de evidenţă a consumurilor şi lucrărilor, iar în baza fişelor de evidenţă a tractoristului-maşinist – borderoul cumulativ de evidenţă a lucrărilor mecanizate.

Contul ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***, subcontul ***1211 „Construcţii în curs de execuţie"*** se va debita cu suma totală a cheltuielilor în contrapartidă cu conturile:

211 „Materiale" – la valoarea materialului săditor, îngrăşămintelor, mijloacelor de protecţie a plantelor;

213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată" sau ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"*** – la valoarea sau suma uzurii obiectelor de inventar;

531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" şi ***533 „Datorii privind asigurările"*** – la salariile calculate muncitorilor ce execută operaţiuni tehnologice în mod manual la săditul şi îngrijirea plantelor şi la contribuţiile pentru asigurările sociale şi medicale aferente;

811 „Producţia de bază" sau ***215 „Producţia în curs de execuţie"*** – la suma consumurilor de bază repartizate (uzura mijloacelor fixe, reparaţia acestora conform prevederilor prevederilor ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"***, consumurile privind irigarea plantelor, alte cheltuieli) în baza calculelor de repartizare a acestora la sfârşitul anului de gestiune;

812 „Activităţi auxiliare" – la valoarea serviciilor activităţilor auxiliare, precum şi la salariile tractoriştilor-maşinişti;

521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" şi ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** etc. – la valoarea serviciilor prestate de întreprinderile terţe etc.

Cheltuielile în cauză se contabilizează cu total cumulativ de la începutul lucrărilor aferente pregătirii solului, săditului, îngrijirii plantelor până la transmiterea acestora în categoria celor intrate pe rod. Cheltuielile acumulate în primul an se reflectă ca sold la începutul acestui an, suma totală cumulată în cel de-al doilea an cu cheltuielile din primul an – ca sold la începutul celui de-al treilea an etc.

În ultimul an de creştere şi îngrijire până la trecerea plantelor în categoria celor intrate pe rod, de regulă, se obţine o roadă – struguri în vii, fructe – în

livezi. Aceste produse ar fi raţional de evaluat la costul planificat (normativ) şi de reflectat la micşorarea cheltuielilor legate săditul şi creşterea plantelor perene. La transferarea plantelor perene crescute în categoria celor pe rod se întocmeşte un proces-verbal de recepţie a plantelor perene şi de punere în folosinţă.

Exemplul 3.8

Întreprinderea agricolă pe parcursul a patru ani a acumulat cheltuieli la săditul, creşterea şi îngrijirea unui lot de viţa de vie în sumă de 150 000 lei, în al patrulea an s-au recoltat 100 q de struguri, costul planificat al 1 q de struguri (conform calculelor efectuate pentru alte loturi) constituie 80 lei.

În baza acestor date vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. Reflectarea cheltuielilor

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuţie"***	*150 000 lei*
Ct	***211 „Materiale", 531„Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii", 533 „Datorii privind asigurările", 812 „Activităţi auxiliare"*** *etc.*	*150 000 lei.*

2. Înregistrarea la intrări a strugurilor recoltaţi la cost planificat – 8 000 lei (100 × 80):

Dt	***216 „Produse"***	*8 000 lei*
Ct	***121 „Active materiale în curs de execuţie"***	*8 000 lei.*

3. Transferarea plantelor perene (viţei de vie) în categoria celor pe rod 142 000 lei (150 000 – 8 000):

Dt	***123 „Mijloace fixe"***	*142 000 lei*
Ct	***121 „Active materiale în curs de execuţie"***	*142 000 lei.*

După aceasta întreprinderea calculează valoarea rămasă probabilă, durata de funcţionare utilă, luând în considerare condiţiile de exploatare , necesitatea înlăturării golurilor (lipsurilor) la determinarea volumului avantajelor economice posibile, şi le înregistrează în fişa de inventar. Conform acestor date se calculează lunar uzura care va fi inclusă în mod direct în consumurile la creşterea şi îngrijirea plantelor perene roditoare.

Evidenţa analitică se ţine pe soiuri de plante, locuri de aflare a acestora, indicând suprafaţa şi schema de sădire.

Contabilitatea altor elemente de active materiale în curs de execuţie. La alte elemente de active materiale în curs de execuţie se referă valoarea lucrărilor de proiectare şi exploatare, serviciile de supraveghere exercitată de beneficiarul construcţiei, precum şi expertiza proiectelor.

În baza documentelor respective (contracte, facturi fiscale, procese-verbale de recepţie-predare a lucrărilor etc.), beneficiarul construcţiei înregistrează la majorarea costului obiectului de construcţie valoarea lucrărilor specificate astfel:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție" – la valoarea lucrărilor și serviciilor fără TVA
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – la suma TVA
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont – la valoarea totală, inclusiv TVA.

Achitarea datoriei față de unitățile speciale de proiectare-exploatare, de expertiză a proiectului etc. va fi reflectată astfel:
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar", 244 „Conturi speciale la bănci", 511 „Credite bancare pe termen scurt" sau *411 „Credite bancare pe termen lung".*

Costul lucrărilor menționate se include în cheltuielile legate de construcția obiectului respectiv în mod direct.

Contabilitatea cheltuielilor pentru restabilirea proprietăților mijloacelor fixe și investițiilor capitale ulterioare. În cazul în care valoarea de bilanț a unui mijloc fix reflectă deja pierderea avantajului economic, investițiile capitale ulterioare pentru restabilirea proprietăților pierdute, prin urmare, și a avantajului pierdut, se capitalizează în limita valorii de recuperare a mijlocului fix. Diferența investițiilor capitale ulterioare ce depășește valoarea de recuperare va fi recunoscută drept cheltuieli ale perioadei de gestiune.

Exemplul 3.9

După patru ani de utilizare autocamionul cu valoarea de intrare de 118 000 lei a suferit o avarie, din care motiv specialiștii au determinat pierderea capacității de utilizare în mărime de 40 %. Durata de funcționare utilă a fost stabilită de 6 ani fără reparație capitală, valoarea rămasă probabilă – 4 000 lei, uzura a fost calculată conform metodei liniare. Pentru restabilirea proprietății de exploatare a mijlocului fix s-au efectuat următoarele cheltuieli:

- *piese de schimb* — *22 000 lei;*
- *salariile muncitorilor* — *800 lei;*
- *contribuțiile pentru asigurările sociale* — *232 lei;*
- *serviciile activităților auxiliare* — *300 lei;*
- *cota consumurilor indirecte de producție* — *500 lei.*

Lucrările de restabilire au fost efectuate pe locul de utilizare a obiectului. Valoarea de recuperare a autocamionului după lucrările de restabilire a capacităților acestuia constituie 45 000 lei. După efectuarea lucrărilor durata de utilizare a fost stabilită încă de 6 ani. Valoarea rămasă probabilă a rămas aceeași.
În baza condițiilor din exemplu vor fi calculați următorii indicatori.

- *uzura anuală* — *19 000 lei [(118 000 – 4 000) : 6];*
- *uzura acumulată până la avarie* — *76 000 lei (19 000 × 4);*

- *valoarea de bilanț a autocamionului până la avarie* — *42 000 lei (118 000 – 76 000);*
- *valoarea de bilanț spre decontare* — *16 800 lei (42 000 × 0,4);*
- *valoarea de bilanț după decontarea parțială a acesteia* — *25 200 lei (42 000 – 16 800);*
- *valoarea de bilanț cu cheltuielile efectuate* — *49 032 lei (25 200 + 22 000 + 800 + + 232 + 300 + 500);*
- *suma cheltuielilor care pot fi supuse capitalizării* — *19 800 lei (45 000 – 25 200);*
- *diferența cheltuielilor ce depășește valoarea de recuperare* — *4 032 lei (49 032 – 45 000).*

Înregistrările contabile vor fi următoarele:

1. Decontarea parțială a valorii de bilanț în mărimea pierderii capacităților de utilizare a autocamionului – 16 800 lei, suma TVA – 3 360 lei (16 800 × 0,2):

Dt	***723 „Pierderi excepționale"***	*16 800 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"***	*16 800 lei.*

2. Calcularea TVA la buget (restabilirea parțială a TVA anterior trecută în cont:

Dt	***713 „Cheltuieli generale și administrative"***	*3 360 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*3 360 lei.*

3. Reflectarea consumurilor aferente restabilirii proprietăților obiectului în cauză pentru a fi utilizat:

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1214 „Investiții capitale ulterioare"*** *– la suma totală*	*23 832 lei*
Ct	***211 „Materiale"*** *– la valoarea pieselor de schimb*	*22 000 lei*
Ct	***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"*** *– la suma salariilor*	*800 lei*
Ct	***533 „Datorii privind asigurările"*** *– la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale*	*232 lei*
Ct	***812 „Activități auxiliare"*** *– la costul serviciilor auxiliare*	*300 lei*
Ct	***813 „Consumuri indirecte de producție"*** *– la cota consumurilor indirecte de producție repartizate*	*500 lei.*

4. Capitalizarea cheltuielilor efectuate în limita valorii de recuperare a autocamionului:

Dt	***123 „Mijloace fixe"*** *– la suma capitalizată*	*19 800 lei*
Dt	***723 „Pierderi excepționale"*** *– la diferența cheltuielilor ce depășește valoarea de recuperare a obiectului*	*4 032 lei*
Ct	***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1214 „Investiții capitale ulterioare"*** *– la suma totală a cheltuielilor*	*23 832 lei.*

După aceste înregistrări se recalculează valoarea uzurabilă care va constitui 41 000 lei (45 000 – 4 000), iar suma uzurii anuale, începând cu cel de-al cincilea an de utilizare, – 6 833 lei (41 000 : 6).

În cazul efectuării lucrărilor aferente restabilirii capacităților de exploatare a mijlocului fix în antrepriză cheltuielile respective vor fi contabilizate în contul ***121 „Active materiale în curs de execuție"***, dacă aceste lucrări necesită

o perioadă îndelungată şi decontările dintre beneficiar şi antreprenor sunt efectuate pe etapele prevăzute în contract. În cazul când condiţiile contractuale prevăd achitarea beneficiarului cu antreprenorul după executarea lucrărilor indicate în baza procesului-verbal de primire-predare a lucrărilor, valoarea de deviz a acestor lucrări va fi contabilizată în contul ***123 „Mijloace fixe”***.

3.5. Contabilitatea terenurilor

Conform teoriei utilităţii terenurile reprezintă anumite valori, deşi nu sunt produsul muncii omului, iar în baza principiului unităţii monetare ele trebuie să fie contabilizate şi incluse în componenţa elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

În componenţa terenurilor intră terenurile cu destinaţie agricolă – câmpiile, terenurile cu vii şi livezi, păduri sau fâşii de păduri de protecţie, terenurile ocupate de drumuri, lacuri, terenurile cu zăcăminte subterane (gaze naturale, petrol, piatră de construcţie, de var etc.), terenurile cu clădiri, construcţii speciale ale întreprinderii etc.

Recunoaşterea terenurilor. Terenurile sunt recunoscute drept active în baza aceloraşi criterii generale pentru toate activele materiale pe termen lung . Totuşi există şi unele particularităţi inerente recunoaşterii terenurilor. În cazul procurării terenului pe care se află o clădire sau altă construcţie, acestea se identifică şi se recunosc în contabilitate drept două elemente separate în componenţa activelor materiale pe termen lung: terenurile – ca active materiale pe termen lung neuzurabile, iar clădirea sau altă construcţie – ca active materiale uzurabile. Majorarea valorii terenului la procurare (cheltuieli legate de pregătirea acestuia spre utilizare) nu afectează valoarea de intrare respectiv uzurabilă a clădirii şi invers, capitalizarea cheltuielilor de reparaţie a clădirii pentru a fi utilizată după destinaţie nu influenţează valoarea de intrare a terenului. Dacă pentru teren şi clădirea amplasată pe el s-a plătit o sumă comună (unică), valoarea fiecăruia se determină după cum este explicat în paragraful ***3.3 „Evaluarea activelor materiale pe termen lung”***.

Nu sunt tratate ca active separate terenul şi clădirea în cazul când acestea sunt contabilizate drept proprietate investiţională pe termen lung. Căile de acces, îngrăditurile construcţiei, peisajul format, străzile construite, terenul asfaltat, trotuarele pavate, căile de comunicaţii subterane montate etc. pentru amenajarea terenului sunt recunoscute drept active distincte. Pentru fiecare din ele se determină separat valoarea şi durata lor de funcţionare utilă, valoarea uzurabilă. Din cauza că aceste active au un termen de utilizare limitat, uzura lor se calculează.

Evaluarea terenurilor. Terenurile se evaluează la cost efectiv care constituie valoarea lor de intrare. Evaluarea se efectuează în baza principiului destinaţiei de utilizare. De exemplu, dacă terenul se planifică să fie utilizat conform destinaţiei lui de procurare, să admitem, cultivarea plantelor, valoarea acestuia va fi stabilită la preţ de piaţă pentru terenurile agricole. În cazul procurării terenului pentru a construi o fabrică, valoarea lui va fi stabilită la preţ de piaţă care va corespunde acestei destinaţii, iar la utilizarea terenului în scopul vânzării sau păstrării (neutilizării) pentru vânzarea ulterioară – la valoarea venală. Prin urmare, la una şi aceeaşi data unul şi acelaşi teren, în funcţie de destinaţia de utilizare, va avea valoare diferită.

Unele terenuri pot fi ocupate cu construcţii (clădiri, edificii) după demolarea cărora vor fi recultivate. Cheltuielile de recultivare nu constituie elementul component al costului construcţiilor sau terenului şi se referă la cheltuielile anticipate pe termen lung. Ulterior cheltuielile specificate vor fi decontate în proporţii egale şi incluse în componenţa consumurilor pentru cultivarea plantelor respective pe parcursul perioadei de trei ani.

Exemplul 3.10

Terenul pe care se află o clădire cu acareturile respective a fost recultivat după demolarea acestora. La demolarea clădirii şi recultivarea terenului s-au înregistrar următoarele cheltuieli:

- *servicii terţe (fără TVA)* *5 000 lei;*
- *salariile muncitorilor* *3 000 lei;*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale şi medicale* *900 lei;*
- *serviciile transportului auto propriu* *700 lei.*

Suma totală de 9 600 lei (5 000 + 3 000 + 900 + 700) va fi recunoscută drept cheltuieli anticipate pe termen lung. Să admitem ca întreprinderea a stabilit decontarea acestor cheltuieli în timp de trei ani. În acest caz anual în componenţa cheltuielilor anticipate curente se vor transfera câte 3 200 lei (9 600 : 3), iar lunar în fiecare an de gestiune va fi decontată la consumuri pentru recoltarea culturii respective pe terenul recultivat suma de 266,67 lei (3 200 : 12) în cazul când pe acest teren vor fi cultivate plante anuale.

Dacă întreprinderea dispune de un teren care se contabilizează în componenţa investiţiilor, impozitele, asigurările şi alte cheltuieli directe aferente acestuia se capitalizează, deoarece veniturile din investiţii încă nu sunt obţinute. În cazul când un astfel de activ, fiind predat în arendă, va aduce întreprinderii în perioada de gestiune venit, cheltuielile menţionate (impozitele, asigurările etc.) nu vor fi capitalizate, ci recunoscute drept cheltuieli (consumuri). Această regulă poate fi explicată prin respectarea principiilor echilibrului cheltuielilor şi veniturilor şi corespunderii. Cu alte cuvinte, fiecărei mărimi de venituri trebuie să-i corespundă o anumită mărime de cheltuieli.

Exemplul 3.11

Întreprinderea deține 6 ha de teren în componența investițiilor la valoarea de 25 000 lei, suma impozitului funciar, luând în considerare fertilitatea solului, constituie 644 lei, iar trimestrial – 161 lei.

Atât timp cât terenul indicat în exemplu va fi contabilizat în componența investițiilor, trimestrial suma impozitului funciar va fi capitalizată – trecută la majorarea valorii terenului. După trimestrul I valoarea terenului va fi de 25 161 lei (25 000 + + 161), după trimestrul II – 25 332 lei etc.

Să admitem că același teren este dat în chirie operațională și întreprinderea încasează trimestrial un venit de 1 000 lei. În acest caz impozitul funciar va fi reflectat în componența cheltuielilor generale și administrative.

Conform legislației în vigoare, întreprinderile, cu excepția celor de stat, pot să privatizeze terenurile prin cumpărarea de la stat. Drept vânzători ai loturilor de pământ sunt numite autoritățile publice locale (primăria municipiului, orașului, satului). Agentul economic (cumpărător) depune la primărie o cerere la care anexează:

- copia certificatului înregistrării de stat – pentru persoane juridice; buletinul de identitate – pentru persoane fizice;
- copia documentului ce confirmă dreptul de posesiune, folosința sau beneficiere al cumpărătorului asupra terenului, planul terenului, copia planului cadastral funciar;
- copia contractului de vânzare-cumpărare a clădirilor de pe terenul respectiv sau copia certificatului de privatizare a întreprinderii care deține terenul cu drept de administrare economică etc.

În termen de 10 zile primăria examinează cererea și documentele anexate. În cazul deciziei pozitive documentele sunt prezentate la comisia de privatizare a terenurilor.

În scopul evaluării terenului se întocmește un borderou de calcul al prețului de vânzare-cumpărare a acestuia, luând în considerare fertilitatea medie a solului, tariful unui grad-hectar, suprafața și locul de amplasare. Terenurile cu destinație neagricolă sau/și de construcție se evaluează în baza bonității medii de 65 grade pentru 1 ha. Terenurile cu destinație agricolă se evaluează în baza bonității stabilită pentru localitatea respectivă (oraș, sat) și tariful unui grad-hectar. Prețul normativ al unui teren se determină prin produsul dintre tariful pentru 1 grad-hectar, numărul de grade-hectare al 1 ha, suprafața lotului în hectare și coeficientul ce exprimă locul de amplasare a terenului.

Exemplul 3.12

Întreprinderea cumpără 5 ha de pământ pentru cultivarea plantelor perene cu bonitatea de 72 de grade, tariful pentru 1 grad-hectar constituie 289,53 lei, coeficientul pentru locul de amplasare a terenului – 1,10.

Prețul de vânzare-cumpărare al terenului în baza datelor prezentate va constitui: 114 653,88 lei (72 × 289,53 × 5 × 1,1).

În cazul luării unei decizii pozitive de primărie, cu întreprinderea cumpărătoare se încheie contractul de vânzare-cumpărare, iar terenul procurat se înregistrează în registrul cadastral al deținătorilor de teren conform ***Cadastrului bunurilor imobile*** nr.1543-XIII din 25.02.1998, cu modificările ulterioare. Proprietarului nou i se eliberează titlul de autentificare a dreptului deținătorului de teren.

La valoarea de cumpărare se adăuga comisioanele brokerilor, plata pentru evaluare, impozitul pe bunurile imobiliare, neplătit de către vânzător şi achitat de cumpărător, alte cheltuieli unice – curățarea şi nivelarea terenului pentru a fi folosit după destinație, cheltuielile la demolarea clădirii inutile, cheltuielile de legalizare a drepturilor patrimoniale, plata serviciilor avocaților, taxele de înregistrare, cheltuielile de verificare a existenței sechestrului, gajului, ipotecii şi altor servicii. Toate acestea constituie valoarea de intrare a terenului.

În cazul cumpărării unui teren pentru construcția unei clădiri toate cheltuielile aferente lucrărilor terasiere pentru această clădire se includ în costul clădirii.

Dacă pe parcursul pregătirii terenului spre utilizare se obțin careva valori materiale (piatră de construcție, lemne din copacii defrişați de pe teren etc.), acestea fiind evaluate la preț de piață (sumele încasate) vor fi reflectate ca o diminuare a valorii terenului. Cheltuielile pentru obținerea valorilor materiale enunțate vor fi raportate la valoarea terenului.

Exemplul 3.13

De pe lotul de pământ cumpărat în valoare de 50 000 lei s-a obținut 10 m^3 de piatră care a fost vândută cu 1 000 lei, cheltuielile legate de strângerea, transportarea pietrei fiind de 500 lei.
Valoarea terenului va constitui 49 500 lei (50 000 + 500 – 1 000).

Evidența sintetică şi analitică. Evidența sintetică a terenurilor se ține în contul ***122 „Terenuri"*** în cadrul căruia sunt prevăzute subconturile: ***1221 „Terenuri fără construcții", 1222 „Terenuri cu construcții", 1223 „Terenuri cu zăcăminte", 1224 „Terenuri arendate pe termen lung"***. Este evident că în aceste subconturi vor fi reflectate respectiv terenurile cu destinație agricolă, terenurile pe a căror arii se află diferite clădiri, construcții, terenurile cu zăcăminte subterane şi neutilizate în scopuri agricole, terenurile primite în chirie finanțată cu dreptul de răscumpărare a acestora.

Terenurile pot fi înregistrate la intrări fiind cumpărate, primite cu titlu gratuit, sub forma de schimb etc. la fel ca şi mijloacele fixe.

Conform ***Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr.192 din 20.02.1998 cu privire la vânzarea-cumpărarea terenurilor***, cumpărătorul achită reprezentantului organului de stat nu mai puţin de 25 % din valoarea la preţ de cumpărare. Restul sumei s-a plătit trimestrial pe parcursul a 3 ani, în tranşe egale. Aceste condiţii determină reflectarea datoriei pe termen lung în operaţiunile indicate.

Exemplul 3.14

La 5 ianuarie 2003 întreprinderea a cumpărat un teren cu o suprafaţă de 10 ha cu destinaţie agricolă cu bonitatea medie de 70 grade, tariful stabilit pe un grad-hectar – 289,53 lei, coeficientul locului de amplasare a terenului – 1,15. Cheltuielile legate de procurare cuprind: perfectarea documentelor – 1 200 lei (fără TVA) plătite de titularul de avans, evaluarea terenului – 800 lei viraţi din contul de decontare, valoarea de cumpărare va constitui 233 071,65 lei (289,53 x 70 x 10 x 1,15). Întreprinderea achită 25 % (58 267,91 lei) până la primirea titlului de autentificare a dreptului deţinătorului de teren, restul sumei de 174 803,74 lei (233 071,65 – 58267,91) va fi plătită pe parcursul a trei ani în transe egale câte 58 267,91 lei (174 803,74 : 3), iar la sfârşitul fiecărui trimestru – câte 14 566,98 lei (58 267,91 : 4).

În baza condiţiilor acestui exemplu se întocmeşte următoarele înregistrări contabile:

1. *Virarea pentru achitarea cotei de 25 % a valorii de cumpărare a terenului (până la primirea titlului de autentificare nu se permite a trece la intrări terenul):*

Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt" *58 267,91 lei*
Ct 242 „Cont de decontare", 244 „Conturi speciale la bănci", 511 „Credite bancare pe termen scurt", 411 „Credite bancare pe termen lung" *sau alt cont 58 267,91 lei.*

2. *Înregistrarea la intrări a terenului (după obţinerea titlului de autentificare (dreptului de proprietar)):*

Dt 122 „Terenuri" *– la valoarea de cumpărare 233 071,65 lei*
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt" *– la cota achitată anterior 58 267,91 lei*
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" *sau alt cont de evidenţă a datoriilor – la tranşa ce urmează a fi achitată în primul an 58 267,91 lei*
Ct 426 „Alte datorii pe termen lung calculate" *– la restul valorii de cumpărare ce urmează a fi achitată în cei doi ani ulteriori (2004 şi 2005) 116 535,83 lei.*

3. *Reflectarea cheltuielilor la perfectarea documentelor respective:*

Dt 122 „Terenuri" *– la suma totală a cheltuielilor fără TVA 1 200 lei*
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *– la suma TVA 240 lei*
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului" *– la suma totală 1440 lei.*

4. *Reflectarea cheltuielilor de evaluare a terenului:*

Dt 122 „Terenuri" *800 lei*
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *– la suma TVA 160 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti 960 lei.*

5. *Achitarea trimestrială a datoriei pe parcursul primului an:*

Dt ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** *sau alt cont* *14 566,98 lei*
Ct ***242 „Cont de decontare", 244 „Conturi speciale la bănci"*** *sau alt cont* *14 566,98 lei.*

6. *La sfârşitul primului an şi în cel de-al doilea an după cumpărare cota-parte respectivă a datoriei pe termen lung va fi trecută în componenţa datoriei curente:*

Dt ***426 „Alte datorii pe termen lung calculate"*** *58 267,91 lei*
Ct ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** *sau alt cont* *58 267,91 lei.*

Ulterior în fiecare trimestru pe parcursul celui de-al doilea şi de-al treilea an va fi virată suma de 14 566,98 lei.

Întreprinderea poate să procure terenuri, clădiri, construcţii sau alte obiecte imobile sau să construiască unele clădiri prin operaţiuni ipotecare.

Ipoteca reprezintă o formă de garanţie suplimentară a datoriei unei întreprinderi cu un bun patrimonial faţă de o altă unitate economică.

Operaţiunile ipotecare sunt reglementate de ***Legea cu privire la gaj*** nr.838-XIII din 23.05.1996, cu completările şi modificările ulterioare, şi ***Regulamentul cu privire la gajarea (ipotecarea) terenurilor şi a obiectelor imobile aferente acestora*** aprobat prin ***Hotărârea Guvernului Republicii Moldova*** nr.374 din 06.04.1998. Conform acestor acte normative persoana juridică sau fizică ce predă bunurile în gaj este numită debitor gajist, iar persoana care oferă împrumut (credit) în baza gajului – creditor gajist.

În cazul ipotecii bunurile gajate rămân în posesia debitorului gajist, iar gajul prevede înstrăinarea bunurilor de la debitor.

Principalele documente de bază în operaţiunile de ipotecă sunt contractul de gajare (ipotecare) a bunurilor imobiliare care se înscrie în *Registrul unic al gajului* la biroul notarial respectiv şi contractul de ipotecă. Conform acestor documente, în cazul în care debitorul gajist nu-şi onorează la scadenţă creanţa, creditorul cere vânzarea bunului ipotecat la licitaţie, iar suma încasată se utilizează pentru achitarea datoriei.

Exemplul 3.15

Întreprinderea „Steaua" (debitor gajist) a luat pe un an de zile de la întreprinderea „Vector" (creditor gajist) un împrumut în sumă de 150 000 lei cu o dobândă anuală de 12 % sau 18 000 lei ce constituie lunar 1 500 lei (18 000 : 12) pe un an de zile pentru a cumpăra un teren. Drept garanţie în asigurarea împrumutului părţile au negociat în contractul de ipotecă clădirea magazinului propriu ce aparţine întreprinderii „Steaua" evaluată la 168 000 lei (150 000 + 18 000).

În conformitate cu ***Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile*** *în scopul contabilizării garanţiei primite debitorul gajist „Steaua" va aplica contul* ***943 „Garantarea datoriilor şi plăţilor acordate"****, iar creditorul gajist „Vector" – contul de activ* ***942 „Garantarea datoriilor şi plăţilor primite"****.*

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel (tabelul 3.2):

Tabelul 3.2

Înregistrări contabile privind operaţiunile de ipotecă

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor			
			la întreprinderea „Steaua”		la întreprinderea „Vector	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Înregistrarea garanţiei acordate (primite) pentru împrumutul contractual	168 000	943	–	–	942
2.	Încasarea (acordarea) împrumutului	150 000	242	513	231	242
3.	Calcularea dobânzii lunare	1 500	714	513	228	621
4.	Achitarea (încasarea) dobânzii	1 500	513	242	242	228
5.	Rambursarea împrumutului la scadenţă	150 000	513	242	242	231
6.	Anularea garanţiei acordate (primite)	168 000	–	943	942	–

Toate operaţiunile privind procurarea terenului sau a altor valori materiale întreprinderea „Steaua” (debitor gajist) le reflectă din momentul încasării împrumutului, în funcţie de condiţiile contractului de cumpărare-vânzare: prin achitarea cotelor egale stabilite pe un termen anumit (cum s-a expus mai sus) sau printr-o plată unică.

În caz de nerambursare a împrumutului de către debitorul gajist, conform condiţiilor contractuale de ipotecă, creditorul gajist vinde obiectul gajat la licitaţie.

Exemplul 3.16

Utilizând datele din exemplul precedent, să admitem că suma uzurii acumulate a clădirii magazinului după expirarea termenului de scadenţă a împrumutului constituie 40 000 lei, valoarea de bilanţ – 120 000 lei, comisionul intermediarului pentru vânzarea obiectului – 5 % sau 7 500 lei (fără TVA) din suma venitului (150 000 lei), valoarea de intrare a clădirii nu include TVA, dobânda a fost plătită la timp.

La întreprinderea „Steaua” (debitor gajist) vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. Decontarea uzurii cumulate şi valorii de bilanţ a clădirii:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe” *40 000 lei*
Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii” *120 000 lei*
Ct 123 „Mijloace fixe” *160 000 lei.*

2. Recunoaşterea venitului din vânzarea obiectului:

Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt” *– la preţ de vânzare, inclusiv TVA* *180 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii” *– la suma venitului* *150 000 lei*
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul” *– la suma TVA* *30 000 lei.*

3. Trecerea în cont în vederea achitării reciproce a creanţei şi datoriei aferente împrumutului nerambursat:

Dt 513 „Împrumuturi pe termen scurt” *150 000 lei*
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt” *150 000 lei.*

4. *Reflectarea comisionului intermediarului în sumă de 7 500 lei (150 000 × 0,05), TVA – 1 500 lei:*

Dt	***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***	*7 500 lei*
Dt	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*1 500 lei*
Ct	***539 „Alte datorii pe termen scurt"***	*9 000 lei.*

Alte cazuri de înregistrare la intrări a terenurilor primite cu titlu gratuit, sub formă de aport la capitalul statutar, în schimb, cumpărate de la alte persoane juridice sau fizice etc. nu diferă de operațiunile similare cu mijloacele fixe (vezi paragraful ***3.4***).

Contabilitatea operațiunilor de ieșire a terenurilor de asemenea nu diferă de contabilitatea mijloacelor fixe în funcție de cazul ieșirii acestora: vânzarea, investirea sub formă de aport la capitalul statutar, schimbul, predarea cu titlu gratuit etc.

Totuşi este necesar de luat în considerare următoarele particularități. Terenurile nu pot fi scoase din utilizare din cauza uzurii integre ca şi mijloacele fixe, deoarece acestea fac parte din activele materiale pe termen lung neuzurabile. În operațiunile de ieşire a plantelor perene (la întreprinderile agricole) este necesară reflectarea concomitentă şi a ieşirii terenurilor pe care sunt amplasate aceste plante. Şi dacă operațiunile de intrare sau ieşire a terenurilor nu se impun cu TVA, în aceleaşi operațiuni cu plantele perene (cu excepția creşterii acestora în regie proprie) va fi aplicată TVA.

Evidența analitică a terenurilor se ține în fişe, borderouri sau maşinograme (în condițiile computerizării contabilității) pe subconturile enunțate, pe fiecare lot, indicând aria, fertilitatea, valoarea de intrare sau reevaluată şi locul de amplasare (de exemplu, Făureşti, Valea Ulmului etc.).

Evidența sintetică a terenurilor se ține în diferite registre, în funcție de forma de contabilitate aplicată de întreprindere, căile de intrare şi operațiunile de ieşire a terenurilor. În condițiile computerizării evidenței totalurile calculate în maşinogramele respective reprezintă date sintetice. Datele totalizate în registrele de evidență sintetică se trec în *Cartea mare*. Soldul calculat în acest registru se reflectă în postul 050 din *Bilanțul contabil*, iar informația generalizată în cadrul fiecărui subcont al contului sintetic ***122 „Terenuri"*** este prezentată în rândurile 111–114 aferente existenței şi mişcării terenurilor din subcapitolul ***1.2 „Active materiale"*** din anexa nr.4 la *Bilanțul contabil*.

3.6. Contabilitatea intrării mijloacelor fixe

Modul de contabilizare a intrărilor de mijloace fixe este prevăzut de ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** şi depinde de condițiile şi modul de achiziționare şi creare.

Mijloacelor fixe pot fi achiziţionate la întreprindere pe calea construcţiei, procurării contra plată de la alte persoane fizice şi juridice. Unele obiecte pot fi primite cu titlu gratuit, de la fondatori sub forma de aport la capitalul statutar, trecute la intrări în urma constatării plusurilor de mijloace fixe cu ocazia inventarierii, achiziţionării prin schimb etc.

Actualmente s-a păstrat modul tradiţional de reflectare a intrărilor maşinilor, utilajelor, construcţiilor şi altor obiecte din grupa mijloacelor fixe. **Momentul includerii în componenţa mijloacelor fixe** se consideră **data punerii în funcţiune a obiectului**. De la această dată începe calcularea uzurii mijloacelor fixe. La punerea în funcţiune a obiectului documentul de bază este procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe semnat de preşedintele şi membrii comisiei permanente numită de către conducătorul întreprinderii.

Pentru evidenţa mijloacelor fixe este destinat ***contul 123 „Mijloace fixe”***.

Mijloacele fixe procurate de la alte persoane fizice şi juridice sunt reflectate în contabilitate în felul următor:

- în cazul când mijloacele fixe nu necesită montaj şi data punerii în funcţiune coincide cu momentul procurării, valoarea de cumpărare, precum şi cheltuielile de procurare şi aprovizionare, sunt incluse nemijlocit în debitul contului ***123 „Mijloace fixe”***;
- în cazul când mijloacele fixe nu necesită montaj, iar data procurării acestora nu coincide cu momentul punerii în funcţiune (de exemplu, conform condiţiilor tehnice de exploatare a mijloacelor de transport auto noi ele pot fi incluse în componenţa mijloacelor fixe numai după rodaj sau procurarea în luna ianuarie anul curent a unui set de mobilă şi la instalarea acestuia în luna februarie). Cheltuielile acumulate la achiziţionarea obiectelor enumerate se înregistrează în contul ***121 „Active materiale în curs de execuţie”***;
- mijloacele fixe care necesită montaj sau momentul de punere a lor în funcţiune nu coincide cu momentul procurării (construcţia caselor, construcţia drumurilor, podurilor, fântânilor, creşterea plantelor perene până la transferarea acestora pe rod şi altor obiecte), cheltuielile de achiziţionare ş.a. se reflectă anticipat în contul sintetic ***121 „Active materiale în curs de execuţie”***.

La punerea în funcţiune a acestor obiecte, cheltuielile acumulate sunt decontate din creditul contului ***121 „Active materiale în curs de execuţie”*** în debitul contului ***123 „Mijloace fixe”***.

Înregistrarea intrărilor de mijloace fixe care necesită montaj. În cazul intrării mijloacelor fixe care necesită montaj este necesar de contabilizat

valoarea de cumpărare a obiectului, cheltuielile de transport-aprovizionare, cheltuielile de montare şi instalare a acestora, inclusiv cheltuielile de încercare.

Exemplul 3.17

Întreprinderea a procurat utilaj în valoare de 54 000 mii lei, inclusiv TVA de 9 000 lei în baza următoarelor condiții:

- *dacă achitarea se efectuează în timp de 30 zile, cumpărătorul plăteşte toată suma;*
- *în cazul achitării cumpărăturii în timp de 10 zile, cumpărătorului i se permite o reducere de 2 % din valoarea de cumpărare.*

Utilajul a fost plătit în timp de 10 zile, prin urmare, rabatul este acceptat;

- *cheltuielile privind transportarea utilajului – 480 lei, inclusiv TVA (80 lei);*
- *cheltuielile de montare a utilajului — 1 948 lei;*
  inclusiv:
- *retribuirea muncii muncitorilor — 1 200 lei;*
- *contribuțiile pentru asigurările sociale (1 200 × 0,29) — 348 lei;*
- *costul materialelor de construcție folosite — 300 lei;*
- *serviciile secțiilor auxiliare — 100 lei.*

În timpul transportării, utilajul a fost deteriorat parțial, fapt care a necesitat următoarele cheltuieli suplimentare:

- *valoarea pieselor schimbate — 2 500 lei;*
- *achitarea serviciilor efectuate de specialişti — 200 lei.*

În baza operațiunilor din exemplul nominalizat, va fi diminuată valoarea de cumpărare cu 2 % şi va constitui 44 100 lei (fără TVA) [45 000 – (45 000 × 0,02)], respectiv TVA – 8 820 lei [9 000 – (9 000 × 0,02)]. Înregistrările contabile vor fi:

1. *Înregistrarea utilajului primit la valoarea de cumpărare fără TVA diminuată cu rabatul oferit de furnizor:*

Dt 121 „Active materiale în curs de execuție",
subcontul 1212 "Utilaj destinat instalării" *44 100 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate" *sau*
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" *44 100 lei.*

2. *Trecerea în cont a TVA aferentă valorii de cumpărare a utilajului diminuată cu rabatul acceptat:*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *8 820 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate" *sau*
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" *8 820 lei.*

Dacă condițiile contractului prevăd achitarea datoriei pe un termen mai mare de un an, în locul ***conturilor 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"*** *va fi folosit* ***contul 426 „Alte datorii pe termen lung calculate".***

Delimitarea datoriilor pe termen lung de cele pe termen scurt este condiționată de necesitatea asigurării informației ce se conține în rapoartele financiare, în baza căreia se determină indicatorii respectivi ce caracterizează lichiditatea şi solvabilitatea

întreprinderii. Fără această delimitare indicatorii respectivi vor fi denaturați în măsura respectivă.

La sfârşitul anului de gestiune (31 decembrie) cota - parte a datoriei pe termen lung aferentă anului viitor va fi trecută în datoria pe termen scurt prin formula contabilă:

Dt 426 „Alte datorii pe termen lung calculate"
Ct unul din conturile: 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate", 539 „Alte datorii pe termen scurt".

În cazurile când întreprinderea achită datoria pe termen lung până a fi trecută în datorie pe termen scurt se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 426 „Alte datorii pe termen lung calculate"
Ct 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar", 244 „Conturi speciale la bănci", 411 „Credite bancare pe termen lung", 511 „Credite bancare pe termen scurt" *sau alte conturi.*

3. Acceptarea facturii fiscale a organizației de transport privind serviciile de transport:

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1212 "Utilaj destinat instalării"*** *– la valoarea fără TVA*	*400 lei*
Dt	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** *– la suma TVA*	*80 lei*
Ct	***521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	
Ct	***522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate"*** *sau*	
Ct	***539 "Alte datorii pe termen scurt"***	*480 lei.*

4. S-a virat furnizorului pentru utilajul procurat la valoarea de procurare, exclusiv rabatul acordat, 52 920 lei (44 100 + 8 820):

Dt	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	
Dt	***522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"*** *sau*	
Dt	***539 „Alte datorii pe termen scurt"***	*52 920 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar"*** *sau alt cont*	*52 920 lei.*

5. S-a virat organizației de transport pentru achitarea datoriei:

Dt	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	
Dt	***522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"*** *sau*	
Dt	***539 „Alte datorii pe termen scurt"***	*480 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare"*** *sau alt cont*	*480 lei.*

6. Predarea utilajului în montaj – la cost efectiv (valoarea de cumpărare plus cheltuielile de transport) fără TVA – 44 500 lei (44 100 + 400):

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție"***	*44 500 lei*
Ct	***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1212 „Utilaj destinat instalării"***	*44 500 lei.*

7. Reflectarea cheltuielilor de instalare a utilajului:

Dt	***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție"*** *– la suma totală a cheltuielilor*	*1 948 lei*
Ct	***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"*** *– la suma retribuțiilor calculate muncitorilor*	*1 200 lei*
Ct	***533 „Datorii privind asigurările"*** *– la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale şi medicale*	*348 lei*

Ct ***211 „Materiale"*** *– la valoarea materialelor de construcție consumate 300 lei*
Ct ***812 „Activități auxiliare"*** *– la valoarea serviciilor prestate de activitățile auxiliare 100 lei.*

La punerea în funcțiune după finalizarea lucrărilor de montaj şi încercare a utilajului se întocmeşte un proces-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe, în care se indică suma totală a cheltuielilor ce constituie valoarea de intrare (valoarea de cumpărare, cheltuielile de montaj, precum şi cheltuielile de încercare a utilajului şi numărul de inventar). Conform exemplului de mai sus, ele constituie 46 448 lei (44 100 + 400 + 1 948).

8. Punerea în funcțiune a utilajului (înregistrarea lui în componența mijloacelor fixe):
Dt ***123 „Mijloace fixe"*** *46 448 lei*
Ct ***121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 „Construcții în curs de execuție"*** *46 448 lei.*

Cheltuielile privind înlăturarea deteriorării utilajului sau a altor obiecte nu se includ în valoarea lor de intrare, ci se trec la consumuri sau cheltuieli de reparație, ținându-se cont de destinația mijlocului fix. Prin urmare, vom întocmi înregistrarea:

9. Reflectarea consumului piesei pentru înlăturarea deteriorării utilajului:
Dt ***813 „Consumuri indirecte de producție"*** *sau alte conturi 2 500 lei*
Ct ***211 „Materiale"*** *2 500 lei.*

10. Plata serviciilor prestate specialistului terț din casierie pentru înlăturarea deteriorării utilajului:
Dt ***813 „Consumuri indirecte de producție"*** *sau alte conturi 200 lei*
Ct ***241 „Casa"*** *200 lei.*

Dacă întreprinderea cumpărătoare de mijloace fixe nu s-a achitat în termenul negociat (în exemplul nominalizat – 10 zile), rabatul nu se socoate acceptat. În acest caz furnizorului i se virează toată suma (54 000 lei), iar rabatul (900 lei) se trece în debitul contului ***714 „Alte cheltuieli operaționale"***. Suma rabatului oferit de furnizor nu se include în valoarea de intrare a obiectelor achiziționate, indiferent de faptul dacă rabatul este acceptat sau nu. Această regulă asigură unitatea evaluării activelor în condițiile acordării rabatului cumpărătorului de către furnizor.

Înregistrarea intrărilor de mijloace fixe care nu necesită montaj. Dacă obiectele de mijloace fixe nu necesită montaj, iar momentul achiziționării coincide cu momentul (luna) punerii în funcțiune, acestea se includ în componența mijloacelor fixe direct, fără a fi reflectate ca active materiale în curs de execuție.

Exemplul 3.18

Întreprinderea a procurat inventar de producție în valoare de 14 400 lei (inclusiv TVA – 2 400 lei) şi a fost pus în funcțiune în luna procurării.
Serviciile transportului propriu au constituit 200 lei.
Această operațiune va fi reflectată în contabilitate în felul următor:

1. *Înregistrarea inventarului de producție:*
Dt 123 „Mijloace fixe" – *la valoarea fără TVA* *12 000 lei*
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – *la suma TVA* *2 400 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate" *sau alt cont – la suma totală, inclusiv TVA* *14 400 lei.*

2. *Trecerea serviciilor transportului propriu la valoarea inventarului procurat:*
Dt 123 „Mijloace fixe" *200 lei*
Ct 812 „Activități auxiliare" *200 lei.*

3. *Virare furnizorului pentru achitarea datoriei:*
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate" *sau alt cont* *14 400 lei*
Ct 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar" *sau alt cont* *14 400 lei.*

Întreprinderea calculează uzura pe tipurile respective de mijloace fixe, în conformitate cu metoda aleasă şi stabilită în politica de contabilitate, începând cu luna următoare după luna punerii în funcţiune a mijlocului fix.

Înregistrarea mijloacelor fixe primite sub forma de aport al fondatorilor la capitalul statutar. Obiectele de mijloace fixe primite de la fondatori sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii se reflectă la valoarea coordonată de conducerea întreprinderii cu fondatorii. Aceasta valoare se indică în procesul-verbal de evaluare şi contractul de constituire a întreprinderii.

La determinarea valorii în cauză se iau în considerare starea fiecărui obiect în parte pentru utilizarea ulterioară, necesitatea efectuării reparaţiei, gradul de uzură şi resursa de valori potenţială întruchipată în acesta (mărimea posibilităţii de a produce un anumit volum de produse sau de a presta un anumit volum de servicii).

Sub formă de aporturi ale fondatorilor aduse la capitalul statutar pot intra atât mijloacele fixe noi, cât şi cele parţial uzate.

Intrarea obiectelor de mijloace fixe care necesită montaj, precum şi a celor care nu necesită montaj (în cazul incoincidenţei momentului de punere în funcţiune cu momentul intrării) este reflectată prin înregistrarea contabilă:
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție", subcontul 1212 "Utilaj destinat instalării" sau ***1213 "Utilaj şi alte obiecte până la punerea în funcțiune"***
Ct 313 „Capital nevărsat".

Cheltuielile aferente montării obiectelor primite se acumulează în debitul contului ***121 „Active materiale în curs de execuție"*** în contrapartidă cu conturile respective. În cazul punerii în funcţiune astfel de obiecte se includ în componenţa mijloacelor fixe prin înregistrarea:
Dt 123 „Mijloace fixe"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuție".

Dacă obiectele de mijloace fixe nu necesită montaj şi momentul de punere în funcţiune coincide cu momentul investirii sub forma de aport la capitalul statutar, se întocmeşte formula contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe"
Ct 313 „Capital nevărsat".

Investirea de către fondatori a unor obiecte de mijloace fixe sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii până la înregistrarea acesteia va fi reflectată prin formula contabilă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie" sau ***123 „Mijloace fixe",*** în funcţie de caz (necesită sau nu necesită montaj)
Ct 537 „Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi".

Începând cu luna mai 2002, în operaţiunile de investire a activelor sub forma de aport la capitalul statutar, TVA nu se aplică.

Contabilitatea intrărilor de mijloace fixe cu titlu gratuit. În conformitate cu ***Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile*** (vezi revista *„Contabilitate şi audit"*, 1998, nr. 2–3), valoarea de intrare a mijloacelor fixe intrate cu titlu gratuit, precum şi a obiectelor intrate sub formă de subvenţii guvernamentale, se determină la valoarea venală.

Dacă preţul de piaţă al obiectului în cauză nu este confirmat, valoarea de intrare a acestuia este determinată de o expertiză independentă sau conform datelor din actele de primire-predare. Este evident ca în baza actelor de primire-predare, în cazul intrării mijloacelor fixe parţial uzate, în lipsa preţului de piaţă, valoarea de intrare a acestora o constituie valoarea de bilanţ.

În cazul când obiectul de mijloace fixe primit cu titlu gratuit necesită cheltuieli (reparaţie, montaj, instalare) aferente pregătirii acestuia pentru exploatare, în componenţa valorii de intrare a unui atare obiect se includ şi cheltuielile apărute.

Obiectele primite cu titlu gratuit care nu necesită cheltuieli de montaj şi instalare se contabilizează nemijlocit în contul mijloacelor fixe. În conformitate cu ***Codul fiscal***, primirea-predarea bunurilor materiale cu titlu gratuit se califică drept livrare impozabilă cu TVA. Unitatea patrimonială ce predă obiectul de mijloace fixe eliberează factura fiscală şi face înregistrări în ***Registrul de evidenţă a procurărilor***. Unitatea economică ce primeşte mijlocul fix nu are dreptul să treacă suma TVA în cont, deoarece ea nu plăteşte această sumă şi nici nu trebuie s-o plătească.

Exemplul 3.19

Întreprinderea a primit un autocamion cu titlu gratuit evaluat la valoarea venală de 45 000 lei, inclusiv TVA.

Întreprinderea care primeşte obiectul întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt ***123 „Mijloace fixe", subcontul 1234 „Mijloace de transport" –*** *la valoarea obiectului fără TVA* *37 500 lei*

Ct ***622 „Venituri din activitatea financiară", subcontul 6224 „Venituri din active intrate cu titlu gratuit"*** *37 500 lei.*

Pe parcursul duratei de funcționare utilă din valoarea de intrare (37 500 lei) se calculează uzura, în cazul când întreprinderea nu a stabilit valoarea rămasă probabilă.

Utilajele şi alte obiecte primite cu titlu gratuit ce necesită cheltuieli aferente pregătirii pentru utilizarea acestora se reflectă în prealabil ca active materiale în curs de execuție.

Exemplul 3.20

Întreprinderea a primit cu titlu gratuit un strung, a cărui valoare venală este egală cu 38 000 lei, TVA – 7 600 lei, cheltuielile de transport cu transportul propriu – 800 lei. La montajul strungului s-au efectuat următoarele cheltuieli:

- *salariile calculate muncitorilor* *700 lei;*
- *contribuțiile pentru asigurările sociale* *203 lei;*
- *valoarea materialelor consumate* *400 lei;*
- *serviciile activităților auxiliare* *200 lei.*

Conform condițiilor acestui exemplu, formulele contabile vor fi următoarele (tabelul 3.3):

Tabelul 3.3

Înregistrări contabile privind intrarea strungului cu titlu gratuit

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Înregistrarea strungului primit cu titlu gratuit	38 000	121, subcontul 1212	622, subcontul 6224
2.	Reflectarea cheltuielilor de transport	800	121, subcontul 1212	812
3.	Predarea strungului în montaj	38 800	121, subcontul 1211	121, subcontul 1212
4.	Reflectarea cheltuielilor la montarea strungului – total	1 503	121, subcontul 1211	–
	Inclusiv:			
	- valoarea materialelor consumate	400	–	211
	- salariile calculate muncitorilor	700	–	531
	- contribuțiile pentru asigurările sociale	203	–	533
	- serviciile activităților auxiliare prestate	200	–	812
5.	Punerea în funcțiune a obiectului la costul efectiv	40 303	123	121, subcontul 1212

În exemplul examinat mai sus valoarea de intrare a obiectului pus în funcțiune în sumă de 40 303 lei se compune din valoarea venală a acestuia – 38 000 lei, cu care

s-a majorat venitul din activitatea financiară a întreprinderii; cheltuielile de transport – 800 lei şi cheltuielile de montaj şi încercare – 1 503 lei.

În momentul punerii obiectului în funcţiune întreprinderea determină durată de funcţionare utilă a acestuia, valoarea rămasă probabilă, valoarea uzurabilă; stabileşte metoda de calculare a uzurii, în baza căreia se calculează norma anuală şi suma uzurii. Operaţiunile aferente înregistrării mijloacelor fixe create sau finanţate pe seama subvenţiilor se contabilizează la fel ca şi trecerea la intrări a activelor nemateriale din mijloacele subvenţiilor de stat (vezi paragraful 2.4).

Contabilitatea plusurilor de mijloace fixe constatate cu ocazia inventarierii. Până la inventarierea activelor materiale pe termen lung (inclusiv mijloacele fixe) se verifică existenţa paşapoartelor tehnice, a altor documente aferente obiectelor închiriate sau aflate temporar în utilizare. Inventarierea acestor active se efectuează prin examinarea fiecărui obiect de inventar separat pe locuri de utilizare (păstrare sau aflare), indicând caracteristicile principale ale acestuia. Dacă unele obiecte de mijloace fixe au fost reconstruite, extinse, restabilite, reinstalate, fapt care a modificat destinaţia lor, în lista de inventariere acestea se includ după destinaţia nouă de utilizare.

În cazul efectuării reparaţiei capitale, modernizării sau decontării parţiale a valorii de bilanţ a unor obiecte, comisia de inventariere verifică suma cheltuielilor capitalizate sau a diminuării valorii obiectului respectiv.

Mijloacele fixe care nu pot fi utilizate în activitatea întreprinderii se înregistrează într-o foaie de inventariere separată.

Terenurile se inventariază în baza documentelor ce adeveresc dreptul patrimonial asupra lor şi a planului de amplasare.

În conformitate cu ***Regulamentul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova cu privire la modul de efectuare a inventarierii*** nr.36 din 05.05.2001, activele materiale pe termen lung constatate plus cu ocazia inventarierii trebuie să fie evaluate potrivit prevederilor ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”*** sau la valoarea venală.

Aceste obiecte se înregistrează la intrări, majorând concomitent veniturile din activitatea de investiţii.

Valoarea venală se determină pentru fiecare obiect concret, ţinându-se cont de gradul de uzură fizică şi morală a acestuia.

Exemplul 3.21

În secţia producţiei de bază a fost depistat un instrument pentru reglarea utilajului, a cărui valoare venală, ţinându-se cont de gradul de uzură, este egală cu 2 200 lei. Prin urmare, pentru această sumă trebuie să se întocmească formula contabilă:

Dt	***123 „Mijloace fixe”***	*2 200 lei*
Ct	***621 „Venituri din activitatea de investiţii”***	*2 200 lei.*

Nu se reflectă în conturile contabile suma uzurii aferentă obiectului plus depistat pe parcursul perioadei utilizate în cazul când acesta este parţial uzat.

3.7. Evidenţa analitică şi sintetică a mijloacelor fixe

Evidenţa analitică. Cum s-a menţionat mai sus, în fiecare caz de trecere la intrări a mijloacelor fixe se întocmeşte un proces-verbal de predare-primire a mijloacelor fixe pentru fiecare obiect. În acest document se indică numărul obiectului de inventar şi toate elementele (părţile componente, productivitatea, viteza etc.) ce constituie o caracteristică scurta a obiectului şi starea lui (rezultatele încercării) de funcţionare. Se permite întocmirea unui proces-verbal comun pentru câteva obiecte (inventar, instrumente, utilaje etc.) în cazul când acestea sunt identice şi se pun în exploatare în acelaşi timp. La procesul-verbal se anexează documentaţia tehnică aferentă obiectului respectiv (paşaportul, borderoul de completare etc.) care se aprobă de conducătorul întreprinderii.

Amplasarea internă a mijloacelor fixe (dintr-o subdiviziune în alta) se perfectează printr-un bon de amplasare internă.

În baza procesului-verbal în contabilitate se deschide pentru fiecare obiect de inventar o fişă de inventar. Fişa de inventar trebuie să conţină informaţia următoare:

- valoarea de intrare;
- valoarea rămasă probabilă;
- data, luna, anul punerii în funcţiune;
- valoarea uzurabilă;
- durata de funcţionare utilă sau volumul potenţial de produse planificat în urma utilizării obiectului dat, determinată cu condiţia efectuării reparaţiilor capitale sau fără ele;
- metoda de calculare a uzurii;
- reexaminarea metodei de calculare a uzurii şi a duratei de funcţionare;
- corectarea valorii de bilanţ în urma capitalizării cheltuielilor de reparaţie capitală şi ameliorării situaţiei obiectului;
- data, luna, anul reevaluării şi rezultatele acesteia.

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare obiect de inventar. Obiectul de inventar reprezintă un obiect sau un complex de obiecte care separat sau împreună execută respectiv o funcţie din activitatea întreprinderii. De exemplu, fiecare clădire, maşină, mijloc de transport sau strung cu dispozitivele necesare (motor, măsuţă de metal etc.) pentru a funcţiona reprezintă un obiect de inventar. Fiecărui obiect de inventar i se atribuie un număr de inventar care este fixat cu un jeton din metal sau se scrie pe obiect cu vopsea.

Fiecare întreprindere elaborează modul de atribuirea mijloacelor fixe a numerelor de inventar în cadrul subconturilor contului sintetic ***123 „Mijloace***

fixe" care corespund grupelor de clasificare respective. Dacă în subcontul (grupa) specificat cel mai mare număr de obiecte de inventar nu depăşeşte 100, pentru toate grupele (subconturile) de clasificare vor fi rezervate câte 100 de numere – de la 01 până la 99. În cazul când acest număr depăşeşte 100, simbolizarea va fi făcută printr-o serie de numere cu trei cifre – de la 001 până la 999. Primele patru cifre ale numărului de inventar vor simboliza codul contului sintetic ***123*** şi codul subcontului respectiv. De exemplu, ***1231001*** va fi descifrat astfel:

123 – contul sintetic ***„Mijloace fixe"***;

1 – subcontul ***1 „Clădiri"***;

001 – numărul de ordine al clădirii în subcontul 1, de exemplu, clădirea oficiului întreprinderii.

Numărul de inventar 1231002 poate însemna clădirea depozitului central etc. Este posibil ca a cincea cifră să simbolizeze numărul secţiei, apoi să urmeze numărul de ordine al obiectului de inventar.

Fişele de inventar se înregistrează în lista fişelor de inventar şi se păstrează în fişier pe grupe de clasificare (subconturi) a mijloacelor fixe, iar în cadrul grupei – pe locuri de aflare (funcţionare).

Mecanismul de ţinere a evidenţei analitice constă în executarea următoarelor lucrări.

La începutul anului pentru fiecare grupă de clasificare se completează o fişă de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe, înregistrând soldul la 1 ianuarie. Această fişă se amplasează prima în grupă respectivă, după ea urmează fişele de inventar aferente grupei în cauză.

Dacă pe parcursul lunii există modificări în componenţa mijloacelor fixe, fişele de inventar completate pentru obiectele trecute la intrări şi fişele pentru obiectele scoase din funcţiune sunt amplasate într-o celulă separată a fişierului până la sfârşitul lunii. În baza datelor din aceste fişe se fac corectări în calculul uzurii mijloacelor fixe pentru luna ulterioară, apoi se efectuează înregistrări în fişele de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe aferente grupelor respective, calculând soldul la sfârşitul lunii. Fişele de inventar deschise în luna curentă pentru obiectele intrate sunt amplasate în grupele respective ale fişierului, iar fişele de inventar pentru obiectele ieşite – în celula obiectelor ieşite a fişierului şi se păstrează în ea până la sfârşitul anului. După aceasta se însumează soldurile la sfârşitul lunii din fişele de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe, iar totalul obţinut se verifică cu soldul din *Cartea mare* (contul 123). Egalitatea acestor date adevereşte corectitudinea evidenţei analitice şi sintetice a mijloacelor fixe.

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe organizată în acest mod simplifică volumul de lucru, deoarece nu este necesar de întocmit balanţa de verificare.

Evidenţa sintetică a mijloacelor fixe se ţine în mod manual în diferite registre, în funcţie de forma de contabilitate (pe memoriale-order, jurnale-order

sau forma recomandată de Ministerul Finanţelor). Indiferent de forma registrelor, acestea se completează în baza datelor din procesele-verbale de primire-predare a mijloacelor fixe şi a documentelor de ieşire (vezi paragraful ***3.10.„Contabilitatea ieşirii mijloacelor fixe”***). În ele se reflectă rulajele din debitul şi creditul contului ***123*** cu descifrarea acestora pe conturile corespondente respective. Totalurile calculate (rulajele din debitul şi creditul contului ***123***) în registrele de evidenţă sintetică se trec în ***Cartea mare***, în care se determină soldul la sfârşitul lunii în contul indicat.

În condiţiile computerizării contabilităţii mijloacelor fixe datele din fişele de inventar sunt înserate în memoria computerului la data trecerii la prelucrarea informaţiei în regim computerizat. Masivul fişelor de inventar obţinut ulterior se completează lunar cu informaţia privind intrările, ieşirile, amplasările interne a mijloacelor fixe în cadrul întreprinderii. În funcţie de versiunea programei respective („1C–Contabilitate”, Soft „Contabil”,”WIZ-Count”, Soft „Bite” etc.) şi necesitatea informaţiei interne, întreprinderea emite lunar maşinograma-borderou de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe. Ea reprezintă o descifrare a rulajului debitor, precum şi a celui creditor al contului ***123 „Mijloace fixe”*** în contrapartidă cu conturile corespondente respective. Soldul la începutul şi sfârşitul lunii nu se indică.

În practica contabilităţii se întâlnesc două forme de maşinograme: descifrarea rulajelor din debitul şi creditul contului 123 pe verticală (după forma extrasului de cont la bancă) şi orizontală (în formă de jurnal-order).

Prima variantă poate avea următoarea formă (tabelul 3.4).

Tabelul 3.4

Maşinograma-borderou de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe (contul 123 „Mijloace fixe”)

(în lei)

Data, luna	**Documentul, numărul**	**Denumirea obiectului, secţia**	**Contul corespondent**	**Debit**	**Credit**
11.12.	Procesul-verbal de primire-predare nr.285	Strung de fabricat şuruburi, secţia nr.1	121	18 500,00	
21.12.	Procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe nr.28	Cântar „Bercel”, depozitul nr.3	124		9 400,00
25.12.	Procesul-verbal de primire-predare nr.286	Container inoxidabil, secţia nr.1	539	10 100,00	
etc.		...	...	...	...
	Total			**197 600,00**	**75 600,00**

A doua variantă a maşinogramei poate fi prezentată astfel (tabelul 3.5):

Tabelul 3.5

Maşinograma-borderou de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe (contul 123 „Mijloace fixe")

(în lei)

Data, luna	Documentul, numărul	Denumirea obiectului	În debitul contului 123 din creditul conturilor					În creditul contului 123 din debitul conturilor				
			121	539	521	622	Total	124	721	723	211	Total
11.12.	Procesul-verbal de primire-predare nr.285	Strung de fabricat şuruburi, secţia nr.1	18 500				18 500					
21.12.	Procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe nr.28	Cântar „Bercel", depozitul nr.3						9 400				9 400
25.12.	Procesul-verbal de primire-predare nr.286	Container inoxidabil, secţia nr.1		10 100			10 100					
etc.		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	Total		92 600	45 000	50 000	10 000	197600	52 400	21 200		2 000	75 600

Indiferent de formă, maşinograma enunţată reprezintă un registru de evidenţă analitică şi sintetică a mişcării mijloacelor fixe: datele din fiecare rând sunt date analitice, iar totalul calculat în debitul şi creditul contului ***123*** – date sintetice.

Evidenţa analitică a existenţei şi mişcării mijloacelor fixe se ţine de asemenea în fişele de inventar, a căror informaţie la majoritatea întreprinderilor se păstrează în memoria computerului. La sfârşitul lunii, în baza datelor din fişele de inventar, se întocmeşte maşinograma-balanţa de verificare. Ea este elaborată pe subdiviziuni şi grupe de mijloace fixe, indicând soldul la începutul şi sfârşitul lunii, intrări şi ieşiri pe fiecare obiect de inventar. Totalurile din această maşinogramă se verifică cu rulajele şi soldul contului ***123*** din *Cartea mare.*

3.8. Contabilitatea uzurii mijloacelor fixe

Durata de funcţionare utilă. Durata de funcţionare utilă probabilă a unui obiect sau a unei grupe de obiecte omogene este determinată de întreprindere în mod independent, la momentul punerii acestuia (acestora) în funcţiune. Această durată reprezintă:

- perioada pe parcursul căreia întreprinderea prevede utilizarea activului;
- cantitatea unităţilor de producţie sau a volumului de servicii, pe care întreprinderea prevede (planifică) să le obţină din utilizarea obiectului.

În primul caz se are în vedere numărul de ani în decursul cărora activul poate fi util (aduce un avantaj economic întreprinderii), în al doilea caz – obiectul poate fi folosit până în momentul epuizării resurselor întruchipate în acesta, ştiind volumul produselor, pieselor, articolelor kilometrajul care poate fi parcurs la folosirea lui completă etc. În al doilea caz timpul de utilizare nu se ia în considerare. La determinarea duratei de funcţionare utilă se mai ia în considerare faptul, dacă obiectul va fi supus reparaţiei capitale sau nu. De exemplu, fără reparaţie capitală autocamionul trebuia să parcurgă 300 000 km. Durata de funcţionare utilă este egală cu distanţă planificată pentru a fi parcursă (300 000 km). Durata de funcţionare utilă este determinată de următorii factori:

1) experienţa de lucru cu un asemenea activ (dacă întreprinderea a folosit deja, de exemplu, un autocamion şi ştie câţi ani poate să servească acesta);
2) starea reală a obiectului (este nou, parţial utilizat etc.);
3) necesitatea de a fi supus reparaţiei capitale sau nu (în caz de reparaţie capitală, utilajul, de exemplu, poate să funcţioneze 10 ani; durata de funcţionare utilă va fi de 10 ani. Dacă conducerea întreprinderii decide ca durata de funcţionare să fie determinată fără a supune utilajul reparaţiei capitale, această durată va fi mai mică, de exemplu, de 6 ani;
4) tendinţele moderne în domeniul fabricării produselor la care participă obiectul pus în funcţiune;
5) condiţiile climaterice;
6) condiţiile de păstrare (păstrarea tehnicii şi inventarului, mai ales, în agricultură);
7) condiţiile utilizării activului în procesul de producţie (condiţii nocive, reacţii chimice etc.) etc.

Factorii sus-numiţi determină uzura fizică şi morală a obiectului. Aceste tipuri de uzură nu influenţează în aceeaşi măsură asupra tuturor obiectelor de mijloace fixe. De exemplu, pentru clădiri, construcţii speciale, instrumente, precum şi pentru unele maşini şi utilaje, durata de funcţionare utilă este determinată de uzura fizică.

Perioada de uzură fizică reprezintă durata de funcţionare a obiectului până când acesta nu mai poate fi utilizat şi este determinată de intensitatea utilizării acestuia (de exemplu, numărul de schimburi, în primul rând).

Durata de funcţionare utilă a utilajelor unice, scumpe, mai ales a celor electronice sau electrotehnice (computere, tehnica de calcul etc.), într-o măsură mare este determinată, în primul rând, de uzura morală. Luând în considerare uzura fizică şi morală, durata de funcţionare utilă o constituie perioada în decursul căreia obiectul poate fi util întreprinderii. Dacă obiectul fizic poate servi încă întreprinderii, dar a devenit inutil (nu mai aduce avantaj economic), durata de funcţionare a acestuia se consideră expirată şi obiectul trebuie să fie casat.

Uzura mijloacelor fixe reprezintă repartizarea sistematică a valorii uzurabile a mijloacelor fixe pe perioade de gestiune în decursul duratei de funcţionare utilă.

Durata de funcţionare utilă a mijloacelor fixe serveşte ca element de bază la calcularea uzurii. Ea se determină:

a) în baza experienţei întreprinderii, la folosirea unui obiect similar;
b) în cazul lipsei de experienţă la folosirea obiectului achiziţionat, se ia ca bază experienţa altei întreprinderi în utilizarea unui atare obiect sau similar;
c) în cazul când întreprinderea terţă nu are experienţă, se recurge la o expertiză independentă.

Problema duratei de funcţionare utilă este soluţionată nu numai de către contabili, ci, în primul rând, de specialişti competenţi în exploatarea obiectelor respective la determinarea duratei de utilizare a maşinilor, utilajelor – ingineri, mecanici, tehnologi; clădirilor şi construcţiilor speciale – ingineri-constructori etc. Această durată este perfectată printr-o decizie (ordin pe întreprindere), fiind indicată în politica de contabilitate şi fişele de inventar.

Concomitent cu determinarea duratei de funcţionare utilă, întreprinderea mai calculează valoarea rămasă probabilă. Ea reprezintă suma netă (valoarea bunurilor materiale utilizabile) pe care întreprinderea prevede să o obţină la expirarea duratei de funcţionare utilă. Acest indicator îl constituie valoarea metalului uzat – la scoaterea din uz a maşinilor, utilajelor, mijloacelor de transport; a materialelor de construcţie – la demolarea clădirilor, construcţiilor etc. La determinarea acestei valori se recomandă de a aplica aceleaşi reguli ca şi la determinarea duratei de funcţionare utilă.

Dacă valoarea rămasă probabilă nu este esenţială, ea este egală cu zero. În acest caz, valoarea uzurabilă a obiectului pus în funcţiune este egală cu valoarea de intrare. De exemplu, valoarea unui set de mobilă constituie 9 000 lei, la expirarea duratei de funcţionare utilă întreprinderea consideră că nu are rost de a înregistra la intrări câteva zecimi m^3 de lemne, deoarece valoarea lor nu este esenţială. Prin urmare, valoarea uzurabilă va constitui 9 000 lei.

În cazul când întreprinderea a stabilit valoarea rămasă probabilă, aceasta se scade din valoarea de intrare, obţinându-se valoarea uzurabilă.

Obiectul calculării uzurii. Uzura mijloacelor fixe se determină şi se contabilizează de către toate întreprinderile – indiferent de forma juridică de organizare sau tipul de proprietate – asupra tuturor mijloacelor fixe aflate în exploatare, reparaţie, rezervă sau în timpul modernizării, precum şi în timpul staţionării.

Nu se calculează uzura fondurilor bibliotecare; valorilor muzeale şi de artă; a clădirilor şi construcţiilor speciale, considerate monumente de arhitectură şi artă; a animalelor productive şi de muncă (exclusiv caii şi câinii de pază sau serviciu); a plantelor perene neroditoare; a mijloacelor fixe conservate, în conformitate cu legislaţia în vigoare; a mijloacelor fixe ale întreprinderii în timpul reconstruirii sau utilizării acesteia, în cazul când este oprită funcţionarea ei; a mijloacelor fixe, a căror uzură a fost calculată integral, dar continuă să funcţioneze; a activelor materiale în curs de execuţie.

În general, nu se calculează uzura obiectelor în curs de execuţie, care nu sunt perfectate prin procese-verbale respective de punere în funcţiune sau a unor părţi ale acestora, însă care efectiv funcţionează.

În cazul casării obiectelor de mijloace fixe până la expirarea duratei de funcţionare utilă, uzura necalculată se constată drept cheltuială (se trece la cheltuielile perioadei curente ale activităţii de investiţii).

Uzura mijloacelor fixe se calculează lunar. Pentru obiectele trecute la intrări uzura se calculează începând cu luna ulterioară lunii trecerii la intrări, iar pentru obiectele ieşite nu se calculează, începând cu luna ulterioară lunii ieşirii acestora[1].

Metode de calculare a uzurii. În conformitate cu cerinţele ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”***, se recomandă următoarele metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

a) liniară;
b) în raport cu volumul produselor fabricate (metoda de producţie);
c) degresivă cu rată descrescătoare:
d) soldului degresiv.

Ultimele două metode reprezintă metode accelerate. Este de menţionat că la baza calculării uzurii mijloacelor fixe conform primelor trei metode stă valoarea uzurabilă, iar conform celei de-a patra metodă – valoarea de intrare a obiectului respectiv. Totuşi valoarea rămasă probabilă este necesară pentru a determina uzura obiectului din ultimul an al duratei de funcţionare utilă.

Metoda liniară. În conformitate cu această metodă, valoarea uzurabilă a obiectului va fi decontată (repartizată) uniform pe parcursul duratei de

[1] Această regulă intră în contradicţie cu principiul echilibrului cheltuielilor şi veniturilor şi corespunderii în cazul când obiectul a participat în luna curentă la obţinerea venitului respectiv, iar uzura nu se calculează.

funcţionare utilă. Suma uzurii nu depinde de intensitatea utilizării activului şi se determină prin raportul dintre valoarea uzurabilă şi numărul de ani (perioade de gestiune) al duratei de funcţionare utilă. Norma uzurii va fi egală cu raportul dintre 100 şi numărul de ani al duratei de funcţionare utilă.

Să apelăm la un exemplu, în baza căruia vom calcula uzura prin toate metodele enunţate.

Exemplul 3.22

Să admitem că întreprinderea a pus în funcţiune un utilaj, a cărui valoare de intrare este de 60 000 lei, valoarea rămasă probabilă – 3 000 lei, durata de funcţionare utilă – 5 ani. Durata de exploatare utilă nu a fost revizuită. Norma uzurii anuale va fi de 20 % (100 : 5).

Conform metodei liniare, pe parcursul duratei de funcţionare utilă în fiecare an la consumuri sau cheltuieli se trece una şi aceeaşi sumă a uzurii – 11 400 lei [(60 000 – – 3 000) : 5], iar lunar – 950 lei (11 400 : 12). Suma uzurii cumulate creşte uniform cu 11 400 lei, iar valoarea de bilanţ se micşorează cu aceeaşi sumă până ce se egalează la sfârşitul celui de-al cincilea an cu valoarea rămasă probabilă – 3 000 lei.

Metoda în raport cu volumul de produse fabricate (de producţie). Uzura calculată, conform cerinţelor acestei metode, se determină, ţinând cont numai de volumul produselor, articolelor, pieselor, serviciilor prestate, kilometrajul parcurs etc.

Exemplul 3.22a

Să admitem că utilajul pus în funcţiune are capacitatea de a fabrica 500 000 piese. Uzura ce revine pentru o piesă va fi de 0,114 lei (57 000 : 500 000). Dacă întreprinderea a fabricat efectiv piese în anul întâi – 75 000, uzura în acest an va constitui 8 550 lei (75 000 × 0,114). În mod analog va fi determinată uzura şi în celelalte perioade de gestiune.

Uzura lunară va fi determinată de volumul efectiv al produselor fabricate sau serviciilor prestate din luna de gestiune. Mărimea uzurii acumulate va varia în raport cu modificarea volumului producţiei, iar valoarea de bilanţ se va micşora întocmai cu aceeaşi sumă până ce se va egala cu valoarea rămasă probabilă. Această metodă poate fi aplicată la calcularea uzurii utilajelor tehnologice care participă nemijlocit la fabricarea produselor, prestarea serviciilor.

Metode accelerate. La baza acestor metode stă teoria ce prevede obţinerea unui volum mai mare de produse şi servicii în primii ani de funcţionare a mijloacelor fixe, iar în a doua jumătate a duratei de funcţionare utilă – obţinerea unui volum mai mic. Respectiv, obiectele (maşinile, utilajele) în a doua jumătate a duratei de funcţionare se supun mai des reparaţiilor. Din această cauză uzura calculată în primii ani este mai mare, iar în anii ulteriori –

mai mică. Concomitent, cheltuielile de reparaţie în primii ani de funcţionare sunt mai mici, iar în cei ulteriori – mai mari. Din punct de vedere teoretic, pe parcursul duratei de funcţionare utilă există următorul echilibru: sumele mai mari ale uzurii plus cheltuielile (consumurile) de întreţinere şi reparaţie mai mici în primii ani de utilizare sunt aproximativ egale cu sumele mai mici ale uzurii calculate plus cheltuielile mai mari de reparaţie în anii ulteriori de exploatare. Grafic aceasta poate fi prezentat în felul următor (fig.3.1):

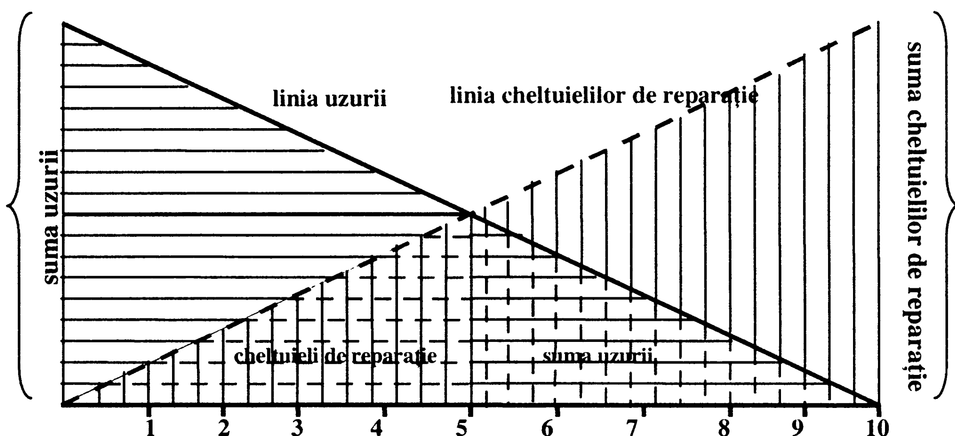


Fig. 3.1. Prezentarea grafică a cheltuielilor de reparaţie şi a uzurii pe parcursul duratei de utilizare (10 ani)

Este evident că acest grafic poartă un caracter teoretic, însă el nu este lipsit de natura practică de folosire a maşinilor şi utilajelor, precum şi a altor tipuri de mijloace fixe.

Metoda degresivă cu rata descrescătoare (cumulativă). În baza acestei metode, uzura este determinată prin produsul unui coeficient şi valoarea uzurabilă. Acest coeficient se calculează prin raportul dintre numărul de ani al duratei de funcţionare (în ordine descrescătoare) şi suma anilor duratei de funcţionare utilă (numărul cumulativ).

Exemplul 3.22b

În baza datelor precedente suma anilor (numărul cumulativ) constituie 15 (5 + 4 + 3 + 2 + 1).

Prin urmare, suma uzurii utilajului în primul an de utilizare va constitui 19 000 lei (5 : 15 × 57 000), iar în cel de-a doilea an – 15 200 lei (4 : 15 × 57 000).

Cea mai mare sumă a uzurii (19 000 lei) revine primului an, din an în an fiind micşorată treptat, iar valoarea de bilanţ se micşorează respectiv în primul an cu cea mai mare sumă, apoi din an în an cu sume mai mici, devenind egală la sfârşitul celui de-al cincilea an cu valoarea rămasă probabilă.

Metoda soldului degresiv. Conform acestei metode, suma uzurii unor mijloace fixe se calculează în baza normei de uzură prevăzută de metoda liniară, majorată nu mai mult de două ori. De exemplu, norma de uzură (metoda liniară) a utilajului constituie 20 %.

Exemplul 3.22c

Să admitem că întreprinderea a hotărât să dubleze norma de uzură, devenind egală cu 40 % (2 × 20 %) sau exprimată în coeficient – 0,4. Pentru metoda în cauză este inerentă următoarea particularitate: uzura se calculează din valoarea de intrare sau din altă valoare (corectată, reevaluată). Numai în ultimul an de funcționare se ia în considerare valoarea rămasă probabilă. Calculele respective pot fi ilustrate în tabelul 3.4.

Tabelul 3.4

Calculul uzurii utilajului după metoda soldului degresiv

(în lei)

Perioade de gestiune	*Valoarea de intrare*	*Suma uzurii anuale*	*Uzura acumulată*	*Valoarea de bilanț*
La data punerii în funcțiune	*60 000*			*60 000*
La finele anului: 1	*60 000*	*(0,4 × 60 000) = 24 000*	*24 000*	*36 000*
2	*60 000*	*(0,4 × 36 000) = 14 400*	*38 400*	*21 600*
3	*60 000*	*(0,4 × 21 600) = 8 640*	*47 040*	*12 960*
4	*60 000*	*(0,4 × 12 960) = 5 184*	*52 224*	*7 776*
5	*60 000*	*4 776*	*57 000*	*3 000*

Suma uzurii în primul an se determină din valoarea de intrare a obiectului (60 000 lei), iar pentru fiecare an ulterior – valoarea de bilanț la finele anului precedent: pentru anul 2 de utilizare – 36 000 lei (60 000 – 24 000); pentru anul 3 – 21 600 lei (36 000 – – 14 400) etc. Uzura ultimului an (5) se calculează ca diferența dintre valoarea de bilanț la finele anului 4 și valoarea rămasă probabilă – 4 776 lei (7 776 – 3 000).

Ultimele două metode de calculare a uzurii stimulează dezvoltarea progresului tehnico-științific, deoarece întreprinderea are posibilitate în primii ani să deconteze cea mai mare parte a valorii uzurabile. Prin urmare, în cazul când este necesară scoaterea din uz a mașinilor, utilajelor sub influența pieței, pierderile din cauza uzurii necalculate vor fi minime. Utilizarea metodelor accelerate dă posibilitate întreprinderii să introducă fără pierderi mari noi tehnologii, noi mașini și utilaje, să reducă costul produselor fabricate, respectiv să micșoreze prețul de vânzare și să devină competitivă.

În scopuri fiscale suma uzurii se determină din baza valorică la sfârșitul anului de gestiune și norma de uzură aferentă categoriei respective a mijloacelor fixe.

Alegerea metodei de calculare a uzurii. Întreprinderea alege de sine stătător una din metodele de calculare a uzurii examinate care corespunde

intereselor şi situaţiei financiare a acesteia. Din punct de vedere economic, în acest scop, există mai multe recomandări sau argumente. ***Principala regulă privind soluţionarea acestei probleme constă în următoarele: uzura calculată pe parcursul duratei de funcţionare utilă trebuie să corespundă schemei privind obţinerea avantajului economic (profitului) din utilizarea activului respectiv.*** Ea se explică în felul următor. Dacă întreprinderea planifică că va obţine un volum (mărime) egal al avantajului economic (linia *a*) pe parcursul duratei de utilizare (să admitem cinci ani) a obiectului, suma uzurii calculate în fiecare an de asemenea trebuie să fie egală (linia a^1). În acest caz întreprinderea trebuie să folosească metoda liniară. În cazul când întreprinderea intenţionează în primii ani de utilizare să obţină un avantaj economic mai mare, iar în anii ulteriori – treptat, un avantaj mai mic (linia *b*), suma uzurii calculate (linia b^1) trebuie să corespundă acestei scheme. Prin urmare, întreprinderea trebuie să folosească una din metodele accelerate de calculare a uzurii: degresivă cu rata descrescătoare sau metoda soldului degresiv. Modificarea programului de utilizare (trecerea de la un schimb la două sau trei schimburi) a activului provoacă creşterea utilizării intensive a acestuia, respectiv şi a volumului avantajului obţinut. Aceasta condiţionează trecerea de la o metodă de calculare a uzurii la alta. De exemplu, în primii doi ani de utilizare întreprinderea a folosit utilajul într-un schimb, iar după doi ani s-a intensificat brusc utilizarea acestuia, determinând astfel majorarea avantajului. Ţinând cont de aceasta, întreprinderea trece de la metoda liniară la una din metodele accelerate de calculare a uzurii (liniile *c* şi c^1) (fig.3.2).

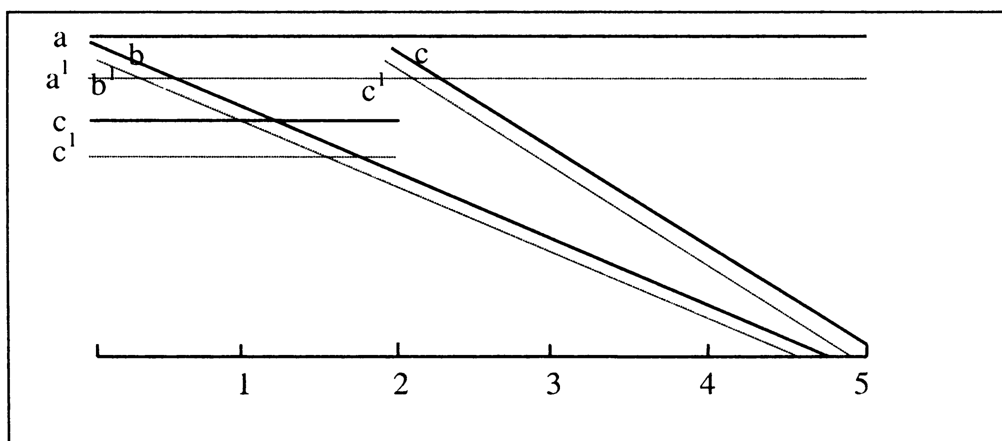


Fig.3.2. Corespunderea mărimii uzurii mijloacelor fixe cu schema obţinerii avantajului economic pe parcursul duratei de funcţionare utilă

Este evident că calcularea uzurii, în conformitate cu schema obţinerii avantajului economic, nu trebuie să fie înţeleasă în sensul propriu-zis al

cuvântului. Ea poate fi aplicată la utilizarea de către întreprindere a metodelor de calculare a uzurii pentru maşini, utilaje tehnologice de producţie, mijloace de transport, mai cu seamă, pentru utilaje unice şi costisitoare etc. În agricultură, pentru maşinile agricole (tractoare, combine, inventar agricol etc.) este raţional să se aplice metoda liniară. Această metodă poate fi recomandată pentru a calcula uzura clădirilor, construcţiilor speciale, inventarului de producţie şi gospodăresc, instalaţiilor de transmisie, instrumentelor, mobilei, calculatoarelor de birou etc.

În unele cazuri, la alegerea metodei de calculare a uzurii mijloacelor fixe, este raţional să se ţină cont şi de următoarea regulă: *dacă întreprinderea, în momentul punerii în funcţiune, n-a determinat care va fi schema de obţinere a avantajului economic pe parcursul duratei de utilizare a activului, ea aplică metoda liniară.* De exemplu, întreprinderea a achiziţionat un utilaj, dar la punerea în funcţiune nu cunoştea modul de utilizare pe întregul termen. În acest caz uzura utilajului va fi calculată după metoda liniară.

Revizuirea duratei de funcţionare utilă a mijloacelor fixe. Întreprinderea concretizează periodic durata de funcţionare utilă pe parcursul perioadei de utilizare. Se recomandă de a determina această durată la momentul revizuirii şi de a o compara cu indicatorul calculat la momentul punerii în funcţiune. Dacă în această comparare apare o diferenţă suficientă (în ***S.N.C. 16*** nu se indica mărimea concretă a acestei diferenţe, însă este prevăzută o perioadă mai mare de 3-4 luni), durata de funcţionare utilă se revizuieşte.

Exemplul 3.23

La punerea în funcţiune a strungului în valoare de 60 000 lei şi cu valoarea probabilă rămasă de 2 000 lei s-a determinat durata de funcţionare utilă – 8 ani. Uzura se calculează după metoda liniară. Peste trei ani de utilizare s-a stabilit că utilajul va mai putea servi întreprinderii încă 3 ani, în total - 6 ani, şi nu 8, cum a fost prevăzut la început. În acest caz întreprinderea revizuieşte durata de funcţionare utilă, corectează suma uzurii în anul curent şi în anii ulteriori (tabelul 3.5).

Tabelul 3.5

Calculul uzurii utilajului la revizuirea duratei de funcţionare utilă

(în lei)

Perioade de gestiune	Valoarea de intrare	Uzura anuală	Uzura acumulată	Valoarea de bilanţ
La data punerii în funcţiune	60 000	–	–	60 000
La sfârşitul anului 1	60 000	7 250	7 250	52 750
2	60 000	7 250	14 500	45 500
3	60 000	7 250	21 750	38 250
4	60 000	12 083	33 833	26 167
5	60 000	12 083	45 916	14 084
6	60 000	12 084	58 000	2 000

Uzura anuală a utilajului în primii trei ani, până la revizuire, constituie 7 250 lei [(60 000 - 2 000) : 8]. Începând cu anul 4 (dacă nu vor interveni alte modificări), până la finele duratei de funcționare utilă, uzura anuală constituie 12 083 lei [(38 250 – – 2 000) : 3].

Necesitatea reexaminării duratei de funcționare utilă a mijloacelor fixe este condiționată de diferiți factori:

1) comiterea unor greşeli la calcularea duratei de funcționare utilă la punerea în funcțiune a obiectului;
2) efectuarea investițiilor capitale ulterioare (reparația capitală, cheltuielile căreia au fost capitalizate), modernizarea obiectului, reconstruirea, extinderea întreprinderii;
3) influența uzurii morale, scăderea competitivității produselor pe piață, la fabricarea cărora participă activul respectiv etc.

Reexaminarea metodei de calculare a uzurii mijloacelor fixe. Întreprinderea concretizează, după caz, şi metoda de calculare a uzurii privind obiectul de mijloace fixe respectiv, drept temei servind:

1) alegerea neargumentată a metodei de calculare a uzurii la punerea obiectului în funcțiune;
2) modificarea în programa utilizării obiectului care influențează modificarea respectivă în schema obținerii avantajului economic (profitului) etc.

Dacă în urma concretizării s-au înregistrat discordanțe (metoda de calculare a uzurii nu corespunde schemei obținerii avantajului economic), întreprinderea revizuieşte metoda aplicată până la momentul revizuirii ei, face corectări în suma uzurii calculată pe perioada de gestiune şi cea viitoare.

Exemplul 3.24

Întreprinderea a procurat un autocamion în valoare de 80 000 lei, cu durata de utilizare de 5 ani. Valoarea rămasă probabilă a fost stabilită în sumă de 2 000 lei. Metoda de calculare a uzurii este metoda liniară, suma uzurii anuale – 15 600 lei [(80 000 - 2 000) : 5]. Peste un an de utilizare s-a hotărât ca autocamionul să fie folosit mai intensiv. Din această cauza metoda liniară a fost înlocuită prin cea degresivă cu rata descrescătoare. Suma anilor duratei de funcționare după un an de folosire constituie 10 ani (4 + 3 + 2 + 1). Calculul uzurii, ținându-se cont de aceste condiții, este prezentat în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6

Calcularea uzurii autocamionului la trecerea de la metoda liniară la cea degresivă cu rata descrescătoare

(în lei)

Perioade de gestiune	Valoarea de intrare	Uzura anuală	Uzura calculată	Valoarea de bilanț
La data procurării	80 000	–	–	80 000
La sfârşitul anului 1	80 000	15 600	15 600	64 400
2	80 000	4 : 10 × 62 400 = 24 960	40 560	39 440
3	80 000	3 : 10 × 62 400 = 18 720	59 280	20 720
4	80 000	2 : 10 × 62 400 = 12 480	71 760	8 240
5	80 000	1 : 10 × 62 400 = 6 240	78 000	2 000

Drept bază a calculării uzurii autocamionului, începând cu cel de-al doilea an, serveşte valoarea uzurabilă la sfârşitul primului an de utilizare care constituie 62 400 lei (64 400 – 2000).

Este de menţionat că, în funcţie de condiţiile concrete create la întreprinderea respectivă, care, la rândul său, determină modificarea schemei de obţinere a avantajului economic, întreprinderea poate să treacă la orice metodă de calculare a uzurii.

Se recomandă ca durata de funcţionare utilă şi metoda de calculare a uzurii mijloacelor fixe să fie reexaminate la sfârşitul perioadei de gestiune. Dacă acest lucru va fi realizat pe parcursul anului, întreprinderea încalcă principiul comparabilităţii: indicatorii respectivi (mărimea consumurilor şi cheltuielilor, profitul, rentabilitatea, costul produselor etc.) până la/după reexaminare, chiar în cadrul întreprinderii, devin incomparabili. În afară de aceasta, mai apare şi un alt aspect negativ: utilizatorii externi de informaţie se află într-o situaţie dificilă privind folosirea informaţiei pentru soluţionarea problemelor necesare.

Reexaminarea duratei de funcţionare utilă şi a metodelor de calculare a uzurii mijloacelor fixe este prezentată de întreprindere în *Nota explicativă* la rapoartele financiare.

Evidenţa sintetică şi analitică a uzurii mijloacelor fixe. Indiferent de metoda de calculare a uzurii mijloacelor fixe, se întocmeşte calculul lunar (în mod manual sau computerizat). În calcul mijloacele fixe se grupează pe subdiviziunii (secţii, sectoare), iar în cadrul subdiviziunii – pe grupe de clasificare: clădiri, construcţii speciale, instalaţii de transmisie etc. Conform acestui calcul, suma uzurii calculate a mijloacelor fixe se repartizează şi se include în consumuri sau cheltuieli, în funcţie de destinaţia de utilizare a obiectelor:

Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuție" și
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție" – la suma uzurii mijloacelor fixe utilizate la crearea activelor nemateriale și materiale pe termen lung
Dt 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung" și
Dt 251 „Cheltuieli anticipate curente" – la suma uzurii mijloacelor fixe utilizate la executarea lucrărilor privind recultivarea terenurilor, pregătirea și valorificarea noilor tipuri de produse, procese tehnologice (cercetări științifice și proiectare, amenajarea uscătoriilor de tutun, ocolurilor de vară pentru vite, serelor de primăvară etc. (în agricultură))
Dt 722 „Cheltuieli ale activității financiare" – la suma uzurii mijloacelor fixe create din mijloacele subvențiilor de stat
Dt 712 „Cheltuieli comerciale" – la suma uzurii mijloacelor fixe ce deservesc procesul de desfacere a produselor finite și mărfurilor
Dt 813 „Consumuri indirecte de producție" – la suma uzurii obiectelor subdiviziunilor (mașinilor, utilajelor, transportului intern al secțiilor, clădirilor secțiilor)
Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale" – la suma uzurii mijloacelor fixe predate în arenda operațională
Dt 811 „Producția de bază" – la suma uzurii mijloacelor fixe ce reprezintă o componentă a consumurilor directe în unele ramuri (în agricultură, de exemplu, uzura viilor, livezilor), în companiile de leasing (în cazul când obiectele oferite în leasing rămân în patrimoniul acestei companii pe parcursul perioadei contractuale), în cazul participării mijlocului fix la executarea unei anumite comenzi etc.
Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative" – la suma uzurii mijloacelor fixe cu destinație generală a întreprinderii (clădirile biroului, depozitele centrale ale întreprinderii, construcțiile speciale, precum și a obiectelor grădinițelor de copii, caselor de odihnă și cultură, cluburilor, stațiunilor balneare, taberelor de muncă și odihnă etc.)
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe" – la suma totală a uzurii mijloacelor fixe ale întreprinderii.

Această formulă contabilă se reflectă în diferite registre analitice cum sunt: fișele de evidență a producției (în cazul când uzura reprezintă un consum direct), borderourile de evidență a consumurilor indirecte, a cheltuielilor comerciale, generale și administrative, borderourile de evidență a cheltuielilor anticipate la crearea activelor nemateriale și materiale pe termen lung etc. Totalurile obținute prin însumarea uzurii din aceste registre cu descifrarea sumelor pe conturi corespondente se trec în registrul de evidență sintetică, în funcție de forma de contabilitate aplicată de către întreprindere. În condițiile computerizării contabilității mijloacelor fixe întreprinderea emite mașinograme

după una din metodele prezentate în paragraful ***3.6 „Contabilitatea intrării mijloacelor fixe"*** privind descifrarea rulajelor contului ***124 „Uzura mijloacelor fixe"*** pe conturi corespondente cu indicatorii necesari cerinţelor interne şi externe: calcularea uzurii lunare pe fiecare obiect de inventar, indicând subdiviziunea şi grupa de clasificare, generalizarea uzurii în fiecare secţie şi pe fiecare grupă de clasificare a mijloacelor fixe, corespondenţa conturilor etc. În cazul decontării sumei uzurii cumulate, la ieşirea mijloacelor fixe se întocmeşte formula contabilă:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 123 „Mijloace fixe".

Evidenţa analitică a uzurii mijloacelor fixe constă în reflectarea sumei uzurii lunare şi cumulate de la începutul anului şi din momentul punerii în funcţiune pe fiecare obiect de inventar în calculul uzurii mijloacelor fixe. Suma uzurii cumulate din momentul punerii în funcţiune a fiecărui mijloc fix este necesară pentru a nu admite calcularea uzurii ce ar depăşi valoarea uzurabilă.

3.9. Evidenţa reparaţiei mijloacelor fixe

Pentru menţinerea mijloacelor fixe în condiţii normale de funcţionare, personalul întreprinderii deserveşte obiectele de mijloace fixe şi le repară, după caz.

Lista obiectelor de mijloace fixe care trebuie să fie reparate este determinată de o comisie sau de specialişti competenţi (mecanici, ingineri, tehnologi etc.).

În funcţie de complexitatea, volumul şi periodicitatea executării lucrărilor de reparaţie, distingem *reparaţie curentă, medie* şi *capitală* a mijloacelor fixe.

Reparaţia curentă reprezintă schimbul parţial al unor piese neesenţiale, reparaţia neînsemnată, lichidarea deteriorărilor fără demontarea maşinii sau utilajului, vopsirea, văruirea clădirilor etc.

Reparaţia medie a mijloacelor fixe după complexitatea sa este aproape de cea capitală, dar, fiind efectuată periodic până la un an, se include în reparaţia curentă. Reparaţia curentă are scopul de a păstra obiectele de mijloace fixe în stare normală de lucru pe parcursul duratei de funcţionare utilă şi nicidecum nu aduce întreprinderii vreun avantaj economic suplimentar, în cazul când această reparaţie n-a fost luată în considerare la punerea în funcţiune a obiectului.

Reparaţia capitală reprezintă schimbul ansamblurilor şi pieselor esenţiale cu descompletarea parţială sau totală a utilajului, mijloacelor de transport, îmbunătăţirea posibilităţilor de exploatare a obiectelor în funcţiune. Pentru clădiri reparaţie capitală se consideră schimbul uşilor şi ferestrelor, podelelor şi tavanului etc. Din reparaţia capitală face parte şi reparaţia medie cu

o periodicitate mai mare de un an. Reparaţia capitală poate să aducă în unele cazuri întreprinderii un avantaj economic suplimentar.

Lucrările de reparaţie pot fi executate în regie proprie (cu forţele proprii ale întreprinderii) şi în antrepriză (de întreprinderi specializate).

La executarea lucrărilor de reparaţie în regie proprie în contabilitatea întreprinderii se contabilizează toate cheltuielile de reparaţie: costul materialelor consumate, pieselor de schimb, suma calculată a retribuţiilor muncitorilor care participă la reparaţie.

La executarea lucrărilor în antrepriză între client şi antreprenor se încheie un contract privind executarea lucrărilor de reparaţie: antreprenorul emite o factură fiscală pentru plată privind costul lucrărilor de reparaţie, indicând în aceasta şi suma TVA.

3.9.1. Contabilitatea reparaţiei curente

La începutul anului de gestiune la întreprindere, de regulă, se întocmeşte graficul reparaţiei mijloacelor fixe, iar în baza lui – planul consumurilor (cheltuielilor) de reparaţie. Dacă reparaţia obiectelor necesare pe parcursul anului de gestiune se prevede să fie efectuată uniform, consumurile de reparaţie nu influenţează creşterea costului produselor fabricate, serviciilor prestate pe perioade de gestiune (trimestre). Prin urmare, întreprinderea nu va constitui provizioane (rezerve) pentru astfel de consumuri şi cheltuieli.

În cazul când reparaţia mijloacelor fixe este planificată neuniform pe parcursul anului de gestiune (majoritatea obiectelor se prevede să fie reparate la începutul sau la sfârşitul anului), în perioada reparaţiei costul produselor fabricate (serviciilor prestate) va creşte, aceasta fiind cauzată de consumurile de reparaţie. Factorul în cauză, în funcţie de starea financiară a întreprinderii, poate să afecteze rezultatul financiar (în loc de profit să obţină pierderi). Concomitent întreprinderea poate avea dificultăţi la vânzarea produselor în perioada de reparaţie a majorităţii obiectelor de mijloace fixe, stabilind preţul în baza costului. În scopul evitării acestei situaţii unitatea economică poate constitui provizioane (rezerve) pentru consumuri (cheltuieli) de reparaţie a mijloacelor fixe. Astfel consumurile la reparaţia obiectelor vor fi incluse în costul produselor finite fabricate sau serviciilor prestate uniform.

Aşadar pot fi posibile două variante de evidenţă a consumurilor (cheltuielilor[1]) de reparaţie: fără/cu constituirea provizioanelor (rezervelor) necesare.

---

[1] Deşi cheltuielile nu se includ în costul produselor (serviciilor), constituirea provizioanelor pentru cheltuielile de reparaţie este necesară, deoarece acestea influenţează rezultatele financiare pe perioade de gestiune.

Contabilitatea consumurilor (cheltuielilor) de reparație fără constituirea provizioanelor (rezervelor)

a) Contabilitatea consumurilor (cheltuielilor) la reparația mijloacelor fixe în regie proprie

Reparația se efectuează în secția de reparație a întreprinderii. Indiferent de complexitatea şi tipul de reparație a mijloacelor fixe, la începutul anului de gestiune comisia numită de conducerea întreprinderii examinează fiecare obiect de mijloace fixe. Pentru fiecare obiect ce necesită reparație se completează un borderou de constatare a defectelor în care sunt indicate piesele, ansamblurile care trebuie să fie schimbate. În baza acestui document se întocmeşte graficul de reparație a mijloacelor fixe şi calculul consumurilor planificate de reparație. Piesele de schimb, materialele de reparație sunt eliberate de la depozit în baza fişei-limite, bonului de consum, iar salariile muncitorilor pentru lucrările de reparație se calculează în baza ordinului (fişei) de lucru în acord (în cazul salarizării în acord) şi a fişei de pontaj (în cazul salarizării pe unitate de timp). În baza acestor şi altor documente primare la sfârşitul lunii se întocmesc documente centralizatoare cum sunt borderourile sau calculele de repartizare a pieselor de schimb şi a altor materiale consumate, a retribuțiilor de salarii, contribuțiilor pentru asigurările sociale şi medicale etc. Celelalte cheltuieli se reflectă în alte documente: raportul privind consumul de energie electrică, calculul uzurii mijloacelor fixe ş. a.

Indiferent de metoda executării lucrărilor, la finalizarea reparației capitale, pentru fiecare obiect reparat în parte sau reconstruit se întocmeşte un proces-verbal al mijloacelor fixe reparate şi modernizate.

Toate consumurile legate de reparația curentă a mijloacelor fixe respective sunt contabilizate în contul ***812 „Activități auxiliare"***. Consumurile acumulate în debitul acestui cont se decontează şi se includ în consumurile şi cheltuielile perioadei curente, în funcție de destinația utilizării obiectelor reparate.

Exemplul 3.25

În luna curentă în secția de reparație au fost efectuate următoarele consumuri la reparația mijloacelor fixe:

- *piese de schimb* — *38 600 lei;*
- *materiale pentru reparație* — *20 500 lei;*
- *retribuirea muncii muncitorilor* — *9 000 lei;*
- *contribuțiile pentru asigurările sociale* — *2 780 lei;*
- *serviciile activității auxiliare* — *3 200 lei;*
- *consumurile indirecte de producție ale secției de reparație* — *2 100 lei.*

Conform acestor date, vor fi întocmite următoarele formule contabile:

Dt ***812 „Activități auxiliare"*** *– la suma totală* *76 180 lei*
Ct ***211 „Materiale"*** *– la valoarea pieselor de schimb și a materialelor consumate* *59 100 lei*
Ct ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"*** *– la suma calculată a salariilor muncitorilor* *9 000 lei*
Ct ***533 „Datorii privind asigurările"*** *– la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale și medicale din salariile calculate muncitorilor pentru reparație* *2 780 lei*
Ct ***812 „Activități auxiliare"*** *– la costul serviciilor prestate de către alte activități auxiliare secției de reparație* *3 200 lei*
Ct ***813 „Consumuri indirecte de producție"*** *– la cota-parte a consumurilor indirecte de producție ale secției de reparație incluse în costul reparației curente* *2 100 lei.*

Să admitem că consumurile de reparație acumulate sunt distribuite în funcție de destinația folosirii obiectelor reparate pentru:

- *mașinile și utilajele secțiilor din producția de bază* *46 000 lei;*
- *mașinile, utilajele și alte dispozitive ale secțiilor auxiliare (cu excepția secției de reparație)* *19 100 lei;*
- *obiectele cu destinație generală a întreprinderii* *11 080 lei.*

Prin urmare, vor fi debitate următoarele conturi:

Dt ***713 „Cheltuieli generale și administrative"*** *11 080 lei*
Dt ***813 „Consumuri indirecte de producție"*** *(contabilizarea se efectuează separat pentru activitățile de bază și auxiliare)* *65 100 lei*
Ct ***812 „Activități auxiliare"*** *76 180 lei.*

Dacă la sfârșitul lunii de gestiune pentru unele obiecte n-au fost terminate lucrările de reparație, consumurile cumulate pentru lucrările efectuate vor fi reflectate prin formula contabilă:

Dt 215 „Producția în curs de execuție"
Ct 812 „Activități auxiliare".

La începutul lunii viitoare va fi întocmită formula contabilă inversă.

Lucrările de reparație sunt executate nemijlocit pe locurile de utilizare a obiectelor. În acest caz suma cheltuielilor efective pentru reparația curentă a mijloacelor fixe se contabilizează în debitul acelor conturi, în care se reflectă consumurile (cheltuielile) pentru exploatarea și întreținerea lor în funcție de destinația de utilizare în activitatea de producție și în alte scopuri.

- Reparația obiectelor de mijloace fixe ce deservesc procesul de desfacere a produselor se reflectă prin înregistrarea contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale" – la suma totală a cheltuielilor
Ct 211 „Materiale" – la valoarea materialelor și a pieselor de schimb consumate
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – la salariile muncitorilor care repară aceste obiecte

Ct 533 „Datorii privind asigurările" – la suma contribuţiilor pentru asigurările sociale şi medicale şi etc.

- Reparaţia obiectelor de mijloace fixe cu destinaţie generală ale întreprinderii (clădirea biroului întreprinderii, depozitele centrale ale întreprinderii), precum şi obiectele de menire social-culturală – casele de odihnă, cluburile, casele de cultură, grădiniţele de copii, staţiunile balneare etc. se reflectă prin formula contabilă:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 211 „ Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările" ş. a.

- Cheltuielile de reparaţie a obiectelor de mijloace fixe ale subdiviziunilor întreprinderii (maşini şi utilaje, transportul intern al secţiilor, clădirile şi instalaţiile producţiei de bază şi ale activităţilor auxiliare) se reflectă, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 813 „Cheltuieli indirecte de producţie"
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările" ş. a.

b) Contabilitatea consumurilor (cheltuielilor) de reparaţie a mijloacelor fixe în antrepriză

La reparaţia efectuată în antrepriză între client şi antreprenor se întocmeşte un contract, în care se indică volumul lucrărilor, valoarea stabilită prin acord, modul de achitare. La finalizarea lucrărilor antreprenorul întocmeşte un proces-verbal de primire-predare a lucrărilor executate, iar în baza lui – factura fiscală.

Indiferent de modul de executare a lucrărilor, la finalizarea reparaţiei capitale, pentru fiecare obiect reparat în parte sau reconstruit se întocmeşte un proces-verbal al mijloacelor fixe reparate şi modernizate.

Factura fiscală serveşte drept bază pentru înregistrarea contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie", în funcţie de destinaţia obiectului reparat – la valoarea lucrărilor de reparaţie (fără TVA)
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – la TVA aferentă valorii acestor lucrări
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate" sau
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" – la valoarea totală, inclusiv TVA.

Virarea mijloacelor băneşti anteprenorului în achitarea datoriilor se reflectă în felul următor:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt" sau alt cont
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar" sau alt cont.

Contabilitatea consumurilor (cheltuielilor) de reparație cu constituirea provizioanelor (rezervelor)

Executarea lucrărilor de reparație în regie proprie. Constituirea lunară a provizioanelor (rezervelor) pentru consumurile şi cheltuielile de reparație curentă a mijloacelor fixe în mărime de 1/12 parte din suma anuală planificată se reflectă astfel:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producție" şi alte conturi
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate".

Suma consumurilor şi cheltuielilor efective pentru reparație se trece la micşorarea provizioanelor (rezervelor) constituite:

a) în cazul când lucrările de reparație se efectuează în secția de reparație:

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" – la suma totală a consumurilor şi cheltuielilor
Ct 812 „Activități auxiliare" (în debitul acestui cont în prealabil se acumulează cheltuielile efective);

b) în cazul când lucrările de reparație se execută în locurile de utilizare a mijloacelor fixe, consumurile şi cheltuielile efective vor fi reflectate în modul următor:

Dt 538 "Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" – la suma totală a cheltuielilor şi consumurilor
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 812 „Activități auxiliare" – la costul materialelor consumate, la salariile calculate muncitorilor, contribuțiile pentru asigurările sociale şi medicale la aceste salarii, serviciile activităților auxiliare şi alte cheltuieli pentru reparația mijloacelor fixe, indiferent de destinația lor de utilizare.

Provizioanele (rezervele) se vor constitui în baza bugetului (planului) de consumuri (cheltuieli) de reparaţie a mijloacelor fixe care se întocmeşte la începutul anului de gestiune, luând în considerare destinaţia de utilizare a acestora. Consumurile (cheltuielile) efective de reparaţie vor fi reflectate în baza documentelor primare şi centralizatoare enunţate.

La determinarea mărimii provizioanelor (rezervelor) este raţional de luat în calcul consumurile (cheltuielile) de reparaţie capitală a mijloacelor fixe şi investiţiile capitale ulterioare la ameliorarea stării acestora care se prevede să fie capitalizate. Sumele prevăzute spre capitalizare la constituirea provizioanelor este raţional să nu fie luate în considerare.

Dacă suma respectivă a consumurilor (cheltuielilor) de reparaţie a mijloacelor fixe, inclusiv investiţiile capitale ulterioare au fost incluse în baza constituirii provizioanelor (rezervelor), iar efectiv această suma a fost capitalizată, după efectuarea lucrărilor de reparaţie capitală sau modernizare a obiectelor respective provizionul (rezerva) anterior constituit urmează a fi anulat. În cazul când suma respectivă a consumurilor (cheltuielilor) acumulate nu a fost inclusă la începutul anului în baza de constituire a provizioanelor (rezervelor), iar la sfârşitul lucrărilor de reparaţie capitale sau modernizare a obiectelor respective această suma n-a fost capitalizată, apare necesitatea de a constitui un provizion (rezervă) suplimentar.

Executarea lucrărilor de reparaţie în antrepriză. Provizioanele rezervele) respective sunt constituite, ca şi în cazul efectuării reparaţiilor, cu forţele proprii ale întreprinderii.

Valoarea contractuală efectivă a lucrărilor de reparaţie a mijloacelor fixe indicată în factura fiscală şi procesul-verbal al mijloacelor fixe reparate şi modernizate întocmite de antreprenor se trece la micşorarea provizionului (rezervei) constituite în prealabil astfel:

Dt ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"*** – la valoarea lucrărilor (fără TVA)
Dt ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** – la suma TVA aferentă
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Ct ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*** ş.a. – la valoarea lucrărilor, inclusiv TVA.

Analog se reflectă achitarea datoriei faţă de antreprenor.

La sfârşitul anului provizioanele (rezervele) constituite sunt supuse inventarierii. Provizionul (rezerva) constituit în plus se stornează , iar la sumele cheltuielilor efective ce depăşesc provizionul constituit se formează un provizion (rezervă) suplimentar.

Exemplul 3.26

Există următoarele date despre consumurile (cheltuielile) anuale la reparația curentă a mijloacelor fixe ale întreprinderii:

(în lei)

Obiectele supuse reparației şi destinația acestora	***Cheltuieli planificate***	***Cheltuieli efective***
Maşini, utilaje şi clădiri ale:		
producției de bază	*380 040*	*365 000*
activităților auxiliare	*96 000*	*50 000*
Obiecte cu destinație generală	*86 400*	*89 000*
Total:	*562 440*	*504 000*

În anul curent în activitățile auxiliare o parte din utilaj n-a fost reparat, pentru reparația căruia au fost planificate consumuri în sumă de 43 000 lei.

Pe parcursul anului s-a hotărât de a constitui provizioane (rezerve) pentru reparația curentă a mijloacelor fixe (1/12 parte din consumurile (cheltuielile) planificate).

1. Prin urmare, în anul de gestiune se va întocmi lunar înregistrarea contabilă:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producție":
- *pentru mijloacele fixe ale producției de bază* *31 670 lei*
- *pentru mijloacele fixe ale activităților auxiliare* *8 000 lei*

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative" *7 200 lei*
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" *46 870 lei.*

Pe parcursul anului curent (12 luni) vor fi acumulate în conturile:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producție":
- *pentru maşinile şi utilajele producției de bază* *380 040 lei*
- *pentru obiectele activităților auxiliare* *96 000 lei*

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative" *86 400 lei*
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" *562 440 lei.*

Să admitem că lucrările de reparație au fost executate în secția de reparație.

*2. Prin urmare, la suma consumurilor efectuate, acumulate în prealabil în anul de gestiune în contul **812 „Activități auxiliare"** şi decontate, va fi întocmită formula contabilă:*

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate" *504 000 lei*
Ct 812 „Activități auxiliare" *504 000 lei.*

Astfel, la sfârşitul anului în conturile enunțate vom avea următoarele date:

813 „Consumuri indirecte de producție" (producția de bază)

Dt	*Ct*
1) 380 040	

813 „Consumuri indirecte de producție" (activități auxiliare)

Dt	*Ct*
1) 96 000	

713 „Cheltuieli generale şi administrative"

Dt	*Ct*
1) 86 400	
4) 2 600	

538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate”

Dt		Ct	
		Sold.	–
2)	504 000	1)	562 440
3)	18 040	4)	2 600
Rulaj	522 040	Rulaj	565 040
		Sold	43 000

812 „Activităţi auxiliare”

Dt		Ct	
Rulaj	504 000	2)	504 000

612 „Alte venituri operaţionale”

Dt		Ct	
4)	86 400	3)	18 040

*Aşadar, soldul din contul **538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate”** îl constituie provizioanele (rezervele) pentru reparaţia planificată, dar neefectuată pentru mijloacele fixe din secţiile auxiliare în sumă de 43 000 lei. Suma totală a provizioanelor (rezervelor) în plus constituite, conform exemplului dat, va fi de 18 040 lei, inclusiv pentru consumurile de reparaţie a mijloacelor fixe ale producţiei de bază – 15 040 lei (380 040 – – 365 000), ale activităţilor auxiliare – 3 000 lei (96 000 – 43 000 – 50 000).*

Concomitent, suma cheltuielilor de reparaţie efective cu destinaţie generală ce depăşeşte provizioanele (rezervele) formate în anul curent constituie 2 600 lei (89 000 - 86 400). În situaţia creată este necesar a întocmi două înregistrări contabile:

3. Recunoaşterea provizioanelor (rezervelor) în plus constituite pentru reparaţia curentă a mijloacelor fixe în sumă de 18 040 lei (15 040 + 3 000) drept venit al perioadei de gestiune:

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate” *18 040 lei*
Ct 612 „Alte venituri operaţionale” *18 040 lei.*

4. Constituirea provizioanelor (rezervelor) suplimentare pentru reparaţia mijloacelor fixe cu destinaţie generală:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative” *2 600 lei*
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate” *2 600 lei.*

Metoda expusă are următorul dezavantaj: sunt denaturate consumurile şi cheltuielile perioadei curente în mărimea respectivă, iar în baza lor – şi indicatorii costului, profitului, rentabilităţii produselor sau serviciilor respective în contabilitatea de gestiune. De asemenea, vor fi denaturate veniturile şi cheltuielile în *Raportul privind rezultatele financiare* (f. nr.2), cu toate că rezultatul financiar va fi acelaşi. Din aceste motive metoda expusă nu este binevenită, deşi este prevăzută de standarde. Ea poate fi substituită prin metoda stornării provizioanelor (rezervelor) în plus constituite şi crearea unor rezerve suplimentare în cazul când suma consumurilor (cheltuielilor) efective depăşeşte provizioanele (rezervele) formate.

În exemplul nostru vor fi întocmite formulele contabile:

3a. Stornarea rezervelor în plus constituite:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie”
– pentru obiectele de mijloace fixe din:
producţia de bază (15 040) lei
activităţile auxiliare (3 000) lei
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate” *(18 040) lei.*

4a. Constituirea provizioanelor (rezervelor) suplimentare pentru cheltuieli de reparație a obiectelor cu destinație generală:

Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative" *2 600 lei*
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate" *2 600 lei.*

După întocmirea acestor formule contabile, în conturi vom avea următoarele date:

813 „Consumuri indirecte de producție" (producția de bază)

Dt	Ct
1) 380 040	
3a) (15 040)	

813 „Consumuri indirecte de producție" (activități auxiliare)

Dt	Ct
1) 96 000	
3a) (3 000)	

713 „Cheltuieli generale și administrative"

Dt	Ct
1) 86 400	
4a) 2 600	

538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate"

Dt	Ct
	Sold –
2) 504 000	1) 562 440
	3a (18 040)
	4a) 2 600
Rulaj 504 000	Rulaj 547 000
	Sold 43 000

812 "Activități auxiliare"

Dt	Ct
Rulaj 504 000	2) 504 000

După a doua metodă mărimea consumurilor indirecte de producție este micșorată cu suma provizioanelor (rezervelor) în plus care constituie în total 18 040 lei, iar cheltuielile generale și administrative sunt majorate cu suma provizioanelor (rezervelor) constituite suplimentar de 2 600 lei. În acest caz în conturile de venituri nu se reflectă nimic, deși rezultatele financiare vor fi aceleași.

Despre provizioane (rezerve) și fiscalitate. Conform regulilor fiscalității privind consumurile pentru reparația curentă a obiectelor din activitățile auxiliare, provizioanele (rezervele) constituite și neutilizate la sfârșitul anului de gestiune (în exemplul nostru – 43 000 lei) nu se recunosc. Din această cauză, suma menționată va fi adunată la profitul impozabil. Trebuie de menționat că această operațiune nu este lipsită de temei economic. Doar suma consumurilor cumulate în contul ***813 „Consumuri indirecte de producție"*** în mărime de 93 000 lei (96 000 – 3 000) include și suma provizioanelor (rezervelor) constituite pentru care în realitate nu s-au efectuat lucrări de reparație. Așadar, soldul provizioanelor (rezervelor) materializat în consumuri și cheltuieli nu se recunoaște în acest caz (după cum actualmente prevede practica), deoarece el reprezintă consumuri (cheltuieli) nesuportate de întreprindere. Un factor negativ îl constituie majorarea artificială și a activelor, și a pasivelor (în exemplul nostru – 43 000 lei). Acest dezavantaj poate fi înlăturat prin stornarea nu numai a provizioanelor (rezervelor) constituite în

plus, ci şi a celor aferente consumurilor şi cheltuielilor nesuportate sau/şi a soldului provizioanelor (rezervelor) la sfârşitul anului. Prin urmare, în bilanţ, în contul ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"*** pentru reparaţia mijloacelor fixe, plata concediilor şi alte provizioane (rezerve) prevăzute de ***S.N.C. 3 „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii"*** nu trebuie să fie nici un sold. Aceasta, la rândul său, va corespunde principiului prudenţei de a nu supraevalua activele şi veniturile şi de a nu permite subevaluarea cheltuielilor şi datoriilor unităţii economice.

3.9.2. Contabilitatea reparaţiei capitale

Cheltuielile legate de reparaţia capitală a mijloacelor fixe se contabilizează în funcţie de contribuţia reparaţiei la obţinerea unui avantaj economic suplimentar faţă de volumul preconizat la punerea obiectului în funcţiune.

Dacă reparaţia capitală se efectuează cu scopul menţinerii obiectului în stare normală de lucru, rezultă că aceasta s-a luat în considerare la determinarea duratei de funcţionare a obiectului. Prin urmare, acest tip de reparaţie capitală nu duce la majorarea duratei de funcţionare a obiectului de mijloace fixe şi nu măreşte volumul avantajului economic determinat anterior la punerea lui în funcţiune.

Exemplul 3.27

Durata de funcţionare utilă a camionului pus în utilizare constituie 10 ani, cu condiţia că va fi efectuată o reparaţie capitală a acestuia. Ca rezultat, acest autocamion va parcurge 500 mii km. După reparaţia capitală a camionului întreprinderea nu va obţine avantaj economic suplimentar, deoarece volumul acestui avantaj la punerea lui în funcţiune este determinat, ţinându-se cont de necesitatea reparaţiei capitale, aceasta fiind o condiţie de bază a utilizării acestuia pe parcursul a 10 ani.

Cheltuielile privind această reparaţie capitală se contabilizează ca şi cheltuielile legate de reparaţia curentă.

Dacă reparaţia capitală a obiectului de mijloace fixe n-a fost luată în considerare la determinarea duratei de funcţionare utilă, în urma efectuării reparaţiei întreprinderea va obţine un avantaj economic (profit) suplimentar faţă de mărimea acestuia determinată la punerea în funcţiune a obiectului. Cheltuielile ocazionate de această reparaţie capitală vor fi capitalizate (trecute la majorarea valorii obiectului reparat).

Modificând condiţiile din exemplul 3.27, să admitem că întreprinderea a stabilit durata de funcţionare utilă a autocamionului de 5 ani (fără efectuarea reparaţiei capitale) şi planifică ca acesta să parcurgă 250 mii km. După 5 ani întreprinderea a hotărât să efectueze reparaţia capitală. Ca rezultat, durata de funcţionare utilă s-a

mărit cu 5 ani şi autocamionul va parcurge respectiv încă 250 mii km. În acest caz reparaţia capitală conduce la majorarea avantajului economic şi serveşte ca bază pentru capitalizarea cheltuielilor aferente prin majorarea valorii obiectului reparat.

Capitalizării se supun şi cheltuielile aferente reparaţiei de restabilire a mijloacelor fixe care se efectuează în scopul restabilirii proprietăţilor de a fabrica produse şi a presta serviciile necesare.

La efectuarea reparaţiei capitale a mijloacelor fixe, evidenţa cheltuielilor supuse capitalizării se ţine în prealabil în contul ***812 „Activităţi auxiliare"*** (dacă reparaţia se efectuează în secţia de reparaţie) sau contul ***121 „Active materiale în curs de execuţie"*** (când lucrările se efectuează cu forţele proprii ale întreprinderii la locul de exploatare a mijloacelor fixe), sau contul ***123 „Mijloace fixe"*** (când lucrările se execută în antrepriză, dacă după reparaţie obiectul nu necesită cheltuieli suplimentare de montaj) sau necesită montaj, dar perioada de instalare nu depăşeşte un trimestru.

Aceste conturi ***se debitează*** în contrapartidă cu conturile:

211 „Materiale" – la costul pieselor de schimb şi a materialelor de reparaţie consumate

531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – la suma calculată a salariului muncitorilor implicaţi în reparaţie

533 „Datorii privind asigurările" – la suma contribuţiilor pentru asigurările sociale şi medicale la salariile calculate

812 „Activităţi auxiliare" – la costul serviciilor proprii

521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau

522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate" – la costul serviciilor organizaţiilor terţe sau a reparaţiei capitale efectuate în antrepriză ş. a.

Cheltuielile cumulate în conturile indicate se capitalizează (se trec la majorarea valorii obiectului reparat) în limita valorii de recuperare, iar suma depăşirii se recunoaşte drept cheltuială a perioadei prin următoarea formulă contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe" – la suma capitalizată

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii" – la diferenţa ce depăşeşte valoarea de recuperare

Ct 812 „Activităţi auxiliare" sau

Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie".

Conform acestei formule contabile, este necesar de revăzut baza de calculare a uzurii obiectului reparat.

Exemplul 3.28

S-a efectuat reparaţia capitală a utilajului, a cărui durată de funcţionare utilă la punerea în funcţiune a fost determinată de 5 ani. După reparaţie s-a calculat că utilajul va funcţiona încă 5 ani. Valoarea de intrare a utilajului – 80 000 lei, valoarea rămasă probabilă – 3 000 lei (care după reparaţie nu s-a schimbat).

Cheltuielile de reparaţie efectuate în secţia de reparaţie:

- *consum de materiale şi piese de schimb* — *41 000 lei*
- *salariile muncitorilor* — *2 000 lei*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale* — *620 lei*
- *serviciile activităţilor auxiliare* — *200 lei.*

În baza acestor date se vor întocmi următoarele formule contabile:

1. Reflectarea cheltuielilor de reparaţie capitală:

Dt	***812 „Activităţi auxiliare"***	*43 820 lei*
Ct	***211 „Materiale"***	*41 000 lei*
Ct	***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"***	*2 000 lei*
Ct	***533 „Datorii privind asigurările"***	*620 lei*
Ct	***812 „Activităţi auxiliare"***	*200 lei.*

Valoarea de bilanţ a obiectului fără cheltuielile de reparaţie după 5 ani de utilizare constituie 3 000 lei sau este egală cu valoarea rămasă probabilă. Valoarea de bilanţ cu cheltuielile care trebuie să fie capitalizate vor constitui 46 820 lei (3 000 + 43 820). Să admitem că valoarea de recuperare este de 42 000 lei. Se cuvine de capitalizat numai 39 000 lei [43 820 – (46 820 – 42 000)] din cheltuielile de reparaţie capitală. Înregistrarea contabilă va fi:

2. Capitalizarea cheltuielilor de reparaţie capitală:

Dt	***123 „Mijloace fixe"*** *– la suma capitalizată*	*39 000 lei*
Dt	***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"*** *– la suma diferenţei dintre valoarea de bilanţ şi valoarea recuperabilă*	*4 820 lei*
Ct	***812 „Activităţi auxiliare"*** *– la suma totală a cheltuielilor*	*43 820 lei.*

După aceste înregistrări valoarea din care trebuie să fie calculată uzura, începând cu anul 6, după reparaţia capitală este de 42 000 lei, iar suma uzurii anuale – de 7 800 lei [(42 000 – 3 000) : 5].

3.9.3. Contabilitatea investiţiilor capitale ulterioare

Investiţii capitale ulterioare se numesc cheltuielile privind ameliorarea stării mijloacelor fixe care cuprind:

- modernizarea maşinilor, utilajelor, maşinilor-unelte ce contribuie la sporirea trăsăturilor constructive, productivităţii obiectului, indicatorii tehnico-economici de utilizare a acestora;
- extinderea şi reconstruirea întreprinderii în scopul majorării duratei de funcţionare utilă a obiectelor de mijloace fixe şi îmbunătăţirea calităţii producţiei fabricate şi a serviciilor prestate;

- alte acţiuni în scopul majorării capacităţii de producţie a întreprinderii („rostuirea" locurilor înguste în cuplarea capacităţilor de producţie ale secţiilor).

În urma acţiunilor enunţate, efectuate pe parcursul perioadei de utilizare a mijloacelor fixe, întreprinderea, de regulă, obţine avantaje economice suplimentare, în comparaţie cu volumul acestora calculat în momentul punerii obiectului respectiv în funcţiune. Din aceste considerente investiţiile capitale ulterioare se capitalizează (se trec la majorarea valorii obiectului respectiv). Dacă, conform calculului anterior, întreprinderea nu va obţine un avantaj economic, investiţiile capitale ulterioare se recunosc drept cheltuieli ale perioadei curente.

Investiţiile capitale ulterioare se perfectează documentar similar cheltuielilor ocazionate de reparaţia mijloacelor fixe. În funcţie de tipul cheltuielilor, se întocmeşte fişa-limită, bonul de consum, ordinul (fişa) de lucru în acord. Antreprenorul eliberează factura fiscală sau factura de expediţie, încheie contracte de executare a lucrărilor de antrepriză etc.

Investiţiile capitale ulterioare, condiţionate de efectuarea lucrărilor de modernizare, de perfecţionare a construcţiei obiectelor de mijloace fixe şi a altor lucrări în secţia de reparaţie, se contabilizează în prealabil în debitul contului ***812 „Activităţi auxiliare"*** în contrapartidă cu diferite conturi, în funcţie de tipul cheltuielilor (ca şi în evidenţa reparaţiei capitale).

La finalizarea lucrărilor, cu condiţia că aceste lucrări au contribuit la obţinerea unui avantaj economic, consumurile cumulate se reflectă prin formula contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

În cazul executării lucrărilor privind investiţiile capitale ulterioare cu forţele proprii ale întreprinderii la locul de utilizare a mijloacelor fixe, atunci când întreprinderea dispune de o certitudine ferma că ea va obţine avantaje economice suplimentare, cheltuielile corespunzătoare se reflectă în contul ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***. Acest cont se debitează în contrapartidă cu conturile:

211 „Materiale",
531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii",
533 „Datorii privind asigurările",
812 „Activităţi auxiliare" şi alte conturi, în funcţie de tipul cheltuielilor.

Trecerea cheltuielilor cumulate la majorarea valorii obiectului (la obţinerea unui avantaj economic) sau capitalizarea acestora se reflectă astfel:

Dt 123 „Mijloace fixe"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie".

Investiţiile capitale ulterioare determinate de lucrările executate de terţi, în cazul obţinerii avantajelor economice, se reflectă prin înregistrarea contabilă:
Dt ***123 „Mijloace fixe"*** – la valoarea indicată în factura fiscală (fără TVA)
Dt ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** – la suma TVA
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Ct ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*** sau alte conturi – la valoarea facturilor, inclusiv TVA.

Achitarea cu antreprenorul se reflectă în felul următor:
Dt ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Dt ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*** sau alt cont
Ct ***242 „Cont de decontare"***
Ct ***243 „Cont valutar"*** sau alt cont de evidenţă a mijloacelor băneşti.

Indiferent de modul de executare a lucrărilor aferente investiţiilor capitale ulterioare, cheltuielile cumulate se trec la cheltuielile sau consumurile perioadei de gestiune, în cazul când *întreprinderea nu va obţine un avantaj economic*, prin înregistrarea contabilă:
Dt ***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***
Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"*** şi alte conturi
Ct ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Ct ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*** sau alte conturi
Ct ***812 „Activităţi auxiliare"*** sau alte conturi.

Investiţiile capitale ulterioare, ca şi cheltuielile reparaţiei capitale, în caz de obţinere a unui avantaj economic suplimentar se capitalizează în limita valorii de recuperare. Suma ce depăşeşte această valoare se trece în contul ***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"***. După capitalizarea investiţiilor capitale ulterioare se recalculează baza, din care se determină uzura obiectului respectiv, luând în considerare durata de funcţionare utilă reexaminată (concretizată), ca şi în cazul cheltuielilor reparaţiei capitale.

Prin urmare, valoarea de recuperare nu permite supraevaluarea activelor pe termen lung care rezultă din principiul prudenţei.

Evidenţa analitică a consumurilor (cheltuielilor) de reparaţie curentă a mijloacelor fixe se ţine în registrele de evidenţă a consumurilor şi cheltuielilor pentru întreţinerea şi exploatarea acestora, în funcţie de forma de contabilitate aplicată de întreprindere. Aceste registre reprezintă nişte borderouri în care se reflectă consumurile şi cheltuielile întreprinderii pe articole respective în scopul totalizării rulajelor din debitul conturilor ***812 „Activităţi auxiliare", 813 „Consumuri indirecte de producţie", 712 „Cheltuieli comerciale", 713***

„Cheltuieli generale şi administrative" şi alte conturi. Evidenţa consumurilor (cheltuielilor) de reparaţie capitală şi investiţiilor capitale ulterioare se ţine pe grupe de clasificare a mijloacelor fixe (maşini şi utilaje, clădiri, construcţii speciale, mijloace de transport etc.). În cazul capitalizării acestor cheltuieli şi investiţii, sumele respective se trec la majorarea valorii de bilanţ a obiectelor reparate sau modernizate în registrul de evidenţă sintetică a mijloacelor fixe (rulajul din debitul contului ***123***). Totalurile calculate în aceste borderouri se reflectă în registrul de evidenţă sintetică a consumurilor şi cheltuielilor.

În condiţiile contabilităţii computerizate întreprinderea întocmeşte maşinograme (borderouri) – descifrări ale rulajelor din debitul şi creditul conturilor ***812 „Activităţi auxiliare"***, ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***, ***712 „Cheltuieli comerciale"*** etc. pe conturi corespondente aferente consumurilor şi cheltuielilor de reparaţie curentă, capitală şi investiţiilor capitale ulterioare. Fiecare rând din aceste maşinograme cuprinde date analitice pe articole de consumuri (cheltuieli), iar totalul calculat în ele – date sintetice.

3.10. Contabilitatea ieşirii mijloacelor fixe

Unele obiecte de mijloace fixe pot fi transferate, după caz, dintr-o secţie în alta.

În cazul efectuării operaţiunilor privind transferul intern nu se întocmesc formule contabile, deoarece ele rămân în cadrul întreprinderii. Însă pentru corectarea sumei uzurii calculate pe secţii (sectoare) este necesar ca în evidenţa analitică (fişele de inventar sau lista de inventar) şi în calculul uzurii să fie reflectate subdiviziunea şi secţia în care a fost plasat obiectul respectiv. La transferarea internă a mijloacelor fixe se întocmeşte un bon de transfer intern al mijloacelor fixe.

În procesul desfăşurării activităţii de producţie a întreprinderii, mijloacele fixe sunt scoase din funcţiune din cauza uzurii totale, comercializării, transferului cu titlu gratuit, schimbului, lichidării, delapidărilor în urma calamităţilor naturale etc.

La casarea mijloacelor fixe, din cauza uzurii integre şi calamităţilor naturale, se întocmeşte un proces-verbal de lichidare a mijloacelor fixe, iar la transmiterea cu titlu gratuit, schimb şi comercializare – procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe şi factura fiscală etc.

Modul de întocmire a formulelor contabile la scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe depinde de motivul ieşirii lor.

Scoaterea din uz a mijloacelor fixe din cauza uzurii complete. Problema privind casarea unui sau altui obiect de mijloace fixe din cauza uzurii complete este soluţionată de fiecare întreprindere de sine stătător, cu excepţia celor de stat,

în funcţie de un caz concret. În conformitate cu procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe şi fişa de inventar a obiectului ieşit, în evidenţă trebuie să fie reflectate decontarea sumei uzurii calculate, înregistrarea valorilor materialelor obţinute din lichidare şi cheltuielile efective privind ieşirea.

Să examinăm modul de reflectare a operaţiunilor necesare, în funcţie de cauza scoaterii din uz.

Exemplul 3.29

Se casează un utilaj, a cărui valoare constituie 90 000 lei, durata de funcţionare utilă – 10 ani, valoarea rămasă probabilă – 3 000 lei, iar valoarea materialelor efectiv primite – 3 300 lei, suma uzurii calculate – 87 000 lei, cheltuielile ocazionate de scoaterea din uz – 1 500 lei,

inclusiv:

- *salariile muncitorilor privind demontarea utilajului* — *1 000 lei*
- *contribuţiile pentru asigurările sociale şi medicale* — *310 lei*
- *serviciile transportului auto propriu* — *190 lei.*

Conform condiţiilor din exemplu, suma uzurii este calculată la valoarea uzurabilă – 87 000 lei.

Se efectuează următoarele înregistrări contabile:

1. Decontarea uzurii calculate a utilajului ieşit:

Dt	***124 „Uzura mijloacelor fixe"***	*87 000 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"***	*87 000 lei.*

2. Înregistrarea cheltuielilor efective la scoaterea din uz a utilajului:

Dt	***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"*** *– la suma totală a cheltuielilor*	*1 500 lei*
Ct	***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"*** *– la suma salariilor muncitorilor privind demontarea utilajului*	*1 000 lei*
Ct	***533 „Datorii privind asigurările"*** *– la suma contribuţiilor pentru asigurările sociale la salariile calculate*	*310 lei*
Ct	***812 „Activităţi auxiliare"*** *– la costul serviciilor transportului auto propriu*	*190 lei.*

În acest mod este prevăzută reflectarea cheltuielilor ocazionate de scoaterea din uz a mijloacelor fixe în conformitate cu Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile.

3. Înregistrarea materialelor la intrări:

Dt	***211 „Materiale"*** *– la valoarea efectivă a materialelor primite*	*3 300 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"*** *- la valoarea rămasă probabilă calculată la punerea în funcţiune a utilajului*	*3 000 lei*
Ct	***621 „Venituri din activitatea de investiţii"*** *– la suma cu care valoarea materialelor efectiv primite depăşeşte valoarea rămasă probabilă*	*300 lei.*

Prin urmare, valoarea materialelor efectiv primite ce depăşeşte valoarea rămasă probabilă în sumă de 300 lei se constată ca venit din activitatea de investiţii.

În cazul când valoarea materialelor primite din scoaterea din uz a mijloacelor fixe este mai mică decât valoarea rămasă probabilă, diferenţa se constată ca cheltuieli. Să

presupunem că în exemplul dat s-au obținut materiale în sumă de 2 800 lei. În acest caz înregistrarea contabilă va fi:

Dt	***211 „Materiale"*** *– la valoarea efectivă a materialelor primite*	*2 800 lei*
Dt	***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"*** *– la diferența cu care valoarea rămasă probabilă depășește valoarea efectivă a materialelor primite*	*200 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"*** *– la valoarea rămasă probabilă*	*3 000 lei.*

Dacă întreprinderea la punerea în funcțiune a mijlocului fix nu determină valoarea rămasă probabilă, valorile materiale obținute din scoaterea din uz a acestuia vor fi trecute la venituri:

Dt 211 „Materiale"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții".

În cazul când întreprinderea pune în funcțiune mijlocul fix este necesar de determinat și mărimea aproximativă a cheltuielilor posibile la scoaterea din uz (demontare, amplasare etc.) a acestuia după expirarea duratei de utilizare. Dacă aceste cheltuieli sunt esențiale, în conformitate cu ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** se prevede lunar constituirea provizioanelor (rezervelor) pe parcursul duratei de funcționare utilă prin înregistrarea contabilă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate".

La scoaterea din uz suma cheltuielilor efective va fi trecută la micșorarea provizioanelor (rezervelor) constituite:

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate" – la suma totală a cheltuielilor
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 812 „Activități auxiliare"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" și alte conturi – la suma fiecărui tip de cheltuieli.

Suma cheltuielilor efective care depășesc provizioanele (rezervele) constituite va fi decontată la cheltuieli prin înregistrarea contabilă (suplimentar va fi constituit un provizion):

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate".

Provizionul (rezerva) constituit în plus va fi decontat la veniturile privind ieșirea mijloacelor fixe prin înregistrarea contabilă:

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții".

Acest mod de contabilizare a cheltuielilor privind ieşirea mijloacelor fixe nu şi-a găsit răspândire în activitatea practică a întreprinderilor. Problema în cauză este soluţionată prin reflectarea cheltuielilor efective la ieşirea mijloacelor fixe în debitul contului ***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"*** fără constituirea provizioanelor (rezervelor).

Unele particularităţi sunt inerente evidenţei reformării animalelor din cireadă (cârdul) de bază. La reformare se întocmeşte un proces-verbal privind reformarea vitelor din cireada de bază, a căror valoare de bilanţ, în cazul punerii acestora la îngrăşat, se reflectă ca un proces de transfer al acestor vite din componenţa activelor pe termen lung în componenţa activelor curente. Aceasta operaţiune va fi înregistrată astfel:

Dt 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Ct 123 „Mijloace fixe".

În cazul reformării vitelor de muncă (cai), în primul rând, se decontează suma uzurii calculate pe parcursul perioadei de utilizare în modul expus mai sus.

Predarea cu titlu gratuit a mijloacelor fixe. Operaţiunile de predare a mijloacelor fixe cu titlu gratuit sunt reflectate în conformitate cu cerinţele ***Codului fiscal***.

Actualmente în activitatea întreprinderilor se utilizează mijloace fixe, a căror valoare de intrare include TVA (puse în funcţiune în perioada 1994 – 01.07.1998), şi mijloace fixe, a căror valoare nu include TVA (puse în funcţiune până în anul 1994 sau după 01.07.1998).

Predarea cu titlu gratuit a obiectelor de mijloace fixe reprezintă o livrare impozabilă cu TVA. Dat fiind acest fapt, întreprinderea care predă obiectul eliberează o factură fiscală, indicând suma TVA. Ulterior această sumă este virată bugetului. Întreprinderea care primeşte mijlocul fix cu titlu gratuit nu are dreptul la trecerea în cont a TVA, deoarece, conform ***Codului fiscal***, livrarea şi TVA nu sunt plătite şi nici nu se cuvine să fie plătite.

Obiectele de mijloace fixe predate cu titlu gratuit se evaluează la valoarea venală, iar în lipsa acesteia – conform calculelor unei expertize independente. În scopuri fiscale se prevede de evaluat livrarea impozabilă cu titlu gratuit la valoarea determinată la preţ de piaţă.

Să examinăm următoarele exemple convenţionale.

Exemplul 3.30

Mijlocul fix care se predă cu titlu gratuit a fost contabilizat la valoarea de intrare, inclusiv TVA, care constituie 40 000 lei, suma uzurii cumulate pe parcursul perioadei de utilizare – 13 000 lei. Obiectul a fost predat la valoarea de 27 000 lei, inclusiv TVA – 4 500 lei, însă valoarea lui la preţ de piaţă este de 30 000 lei, inclusiv TVA.

Înregistrările contabile vor fi următoarele:

1. Decontarea uzurii acumulate până la momentul predării mijlocului fix cu titlu gratuit:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe" *13 000 lei*
Ct 123 „Mijloace fixe" *13 000 lei.*

2. Decontarea valorii de bilanț a obiectului predat:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții" *– la valoarea de bilanț fără TVA (27 000 – 4 500)* *22 500 lei*
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *– la suma TVA* *4 500 lei*
Ct 123 „Mijloace fixe" *– la valoarea de bilanț, inclusiv TVA* *27 000 lei.*

3. Înregistrarea la cheltuieli a sumei TVA din valoarea obiectului la preț de piață în sumă de 5 000 lei (30 000 : 6):

Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative" *5 000 lei*
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *5 000 lei.*

În urma acestor operațiuni unitatea patrimonială care predă mijlocul fix reflectă TVA în sumă de 4 500 lei trecută în cont, iar datoria față de buget – în mărime de 5 000 lei. Diferența de 500 lei în cazul lipsei altor operațiuni trebuie de virat bugetului:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *500 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *sau alt cont de evidență a mijloacelor bănești* *500 lei.*

În cazul când valoarea de intrare a mijlocului fix nu conține TVA, unitatea economică care predă obiectul nu reflectă trecerea în cont a TVA. Celelalte înregistrări contabile vor fi întocmite în modul expus mai sus.

Dacă apar careva cheltuieli la predarea mijloacelor fixe cu titlu gratuit, acestea vor fi reflectate în debitul contului ***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***.

Vânzarea mijloacelor fixe. Dacă pe parcursul perioadei de utilizare a mijloacelor fixe unele obiecte nu se folosesc, acestea pot fi vândute. Prețul de vânzare se negociază de ambele părți (vânzător și cumpărător), însă se stabilește la nivelul de piață.

La vânzarea mijloacelor fixe se întocmește factura fiscală sau factura de expediție, în cazul neimpunerii acestora cu TVA. Suma TVA se înregistrează în ***Registrul de evidență a vânzărilor***. La documentul de livrare a obiectului cumpărătorului pot fi anexate procesul-verbal de primire-predare, documentele tehnice și alte documente (pașaportul, instrucțiunea privind regulile de exploatare, montare etc.).

După cum s-a menționat mai sus, în cazul când mijlocul fix care se vinde a fost reflectat la valoarea de intrare, inclusiv TVA, la punerea în funcțiune și vânzătorul dispune de documentele respective în care TVA a fost evidențiată într-un rând special sau document privind plata TVA, la vânzare se reflectă trecerea în cont a sumei TVA calculată din valoarea de bilanț. Suma TVA aferentă prețului de vânzare se înregistrează ca datorie față de buget. În cazul

când valoarea de bilanţ a obiectului ce se vinde nu conţine TVA, vânzătorul reflectă numai TVA spre plată la buget din preţul de vânzare.

Mijloacele fixe pot fi vândute cumpărătorilor la un preţ egal, mai mic sau mai mare decât valoarea de bilanţ. În funcţie de aceasta, întreprinderea-vânzător, în primul caz, nu va avea nici profit, nici pierderi, în cazul al doilea – va obţine pierderi, iar în al treilea caz – profit. Prin urmare, suma TVA plătită bugetului respectiv va fi egală, mai mică sau mai mare decât TVA trecută în cont, în cazul când valoarea obiectului vândut include TVA.

Exemplul 3.31

Întreprinderea „Aroma" vinde un utilaj pus în funcţiune până la 01.07.98, a cărui valoare de intrare constituie 80 000 lei, durata de funcţionare utilă – 6 ani, uzura acumulată până la momentul vânzării – 44 000 lei, valoarea de bilanţ – 36 000 lei. Să admitem că întreprinderea n-a determinat valoarea rămasă probabilă. Conform acestor date vom examina toate variantele de vânzare a obiectului.

Indicatorii respectivi în funcţie de varianta vânzării utilajului sunt calculate în următorul tabel.

Tabelul 3.7

Valoarea de bilanţ, preţul de vânzare şi TVA privind utilajul vândut

(în lei)

Indicatori	*Suma, în funcţie de varianta de vânzare la un preţ*		
	egal cu valoarea de bilanţ	*mai mic decât valoarea de bilanţ*	*mai mare decât valoarea de bilanţ*
Valoarea de bilanţ	*36 000*	*36 000*	*36 000*
Preţul de vânzare, inclusiv TVA	*36 000*	*34 000*	*39 000*
Suma TVA de trecut în cont 6 000 lei (36 000 : 6)	*6 000*	*6 000*	*6 000*
Suma TVA calculată bugetului	*6 000*	*6 000*	*6 500*
Venituri recunoscute	*30 000*	*28 000*	*32 500*

Calculul TVA ca datorie faţă de buget şi a venitului în a doua şi a treia variantă:
Preţul de vânzare este mai mic decât valoarea de bilanţ:

a) suma TVA înregistrată ca datorie faţă de buget spre achitare va fi de 6 000 lei (conform Codului fiscal, TVA se calculează din cea mai mare dintre evaluări – valoarea de bilanţ sau preţul de vânzare)[1];
b) suma veniturilor constatate va fi de 28 000 lei (34 000 – 6 000) sau diferenţa dintre preţul de vânzare şi TVA spre plată bugetului.

Preţul de vânzare este mai mare decât valoarea de bilanţ:

a) suma TVA calculată bugetului – 6 500 lei (39 000 : 6);
b) venituri constatate – 32 500 lei (39 000 – 6 500).

Luând în considerare faptul că înregistrările contabile privind operaţiunile de vânzare a mijloacelor fixe din cele trei variante sunt unele şi aceleaşi (se deosebesc

[1] Aici şi în celelalte calcule în scopuri didactice cifrele sunt rotunjite până la 1 leu.

numai sumele TVA spre plată la buget, veniturilor constatate şi ale creanţelor cumpărătorului) în scopul evitării repetării formulelor contabile vom întocmi o schemă de corespondenţă a conturilor pentru toate variantele.

Corespondenţa conturilor privind operaţiunile de vânzare a mijloacelor fixe

(în lei)

Conţinutul operaţiunilor	Suma, în funcţie de varianta de vânzare la un preţ			Corespondenţa conturilor	
	egal cu valoarea de bilanţ	mai mic de cât valoarea de bilanţ	mai mare de cât valoarea de bilanţ	debit	credit
1	2	3	4	5	6
1. Decontarea uzurii acumulate până la vânzare	44 000	44 000	44 000	124	123
2. Casarea valorii de bilanţ (fără TVA)	30 000	30 000	30 000	721	123
3. Trecerea în cont a sumei TVA calculată din valoarea de bilanţ	6 000	6 000	6 000	534	123
4. Încasarea nemijlocită a mijloacelor băneşti fără înregistrarea prealabilă a creanţei cumpărătorului:					
- la preţul de vânzare, inclusiv TVA	36 000	34 000	39 000	241, 242, 243	
- la suma veniturilor	30 000	28 000	32 500		621
- la suma TVA calculată bugetului	6 000	6 000	6 500		534
5. Se cuvine de la cumpărător pentru obiectul vândut (înregistrarea prealabilă a creanţei):					
- la preţul de vânzare, inclusiv TVA	36 000	34 000	39 000	221, 223, 229	
- la suma veniturilor	30 000	28 000	32 500		621
- la suma TVA calculată bugetului	6 000	6 000	6 500		534
6. Încasarea mijloacelor băneşti pentru obiectul vândut	36 000	34 000	39 000	241, 242, 243	221, 223, 229

Întreprinderea vânzătoare de mijloace fixe înregistrează suma TVA trecută în cont (în exemplul dat – 6 000 lei) în Registrul de evidenţă a procurărilor, iar TVA spre plată la buget – în Registrul de evidenţă a livrărilor (conform facturii fiscale).

În lipsa altor date privind vânzarea mijloacelor fixe şi a altor operaţiuni care cuprind TVA la sfârşitul lunii de gestiune vânzătorul:

- *în prima varianta nu reflectă nici o înregistrare contabilă;*
- *în a doua variantă (vânzarea la un preţ mai mic decât valoarea de bilanţ) de asemenea nu va reflecta nici o formulă contabilă. Dacă în contul **534 „Datorii privind decontările cu bugetul"** conform anumitor condiţii va apărea sold debitor (suma TVA trecută în cont este mai mare decât TVA spre plată la buget) va fi întocmită înregistrarea contabilă:*

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"

Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";

- *în a treia variantă la suma diferenței dintre TVA spre plată și TVA trecută în cont de 500 lei (6 500 – 6 000) se emite o dispoziție de plată, conform căreia se întocmește înregistrarea contabilă:*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *500 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *sau alt cont 500 lei.*

În urma reflectării operațiunilor de vânzare a mijloacelor fixe la un preț mai mic decât valoarea de bilanț, suma pierderilor va fi înregistrată în *Raportul privind rezultatele financiare* (f. nr.2) trimestrial ca diferența dintre rulajul din debitul contului ***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"*** și creditul contului ***621 „Venituri din activitatea de investiții"*** fără a fi închise.

La sfârșitul anului rulajele cumulate în aceste conturi se decontează prin înregistrările contabile:

- la suma cheltuielilor:

Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 721 „Cheltuieli ale activității de investiții";

- la suma veniturilor:

Dt 621 „Venituri din activitatea de investiții"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

Prin urmare, rezultatul obținut din vânzarea mijloacelor fixe va fi reflectat în *Raportul privind rezultatele financiare* anual (f. nr.2) după închiderea conturilor de cheltuieli și venituri aferente acestor operațiuni în rândul *"Rezultatul din activitatea de investiții"*.

Schimbul mijloacelor fixe. ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** reglementează modul de schimb la achiziționarea și comercializarea activelor materiale pe termen lung. Operațiunile de schimb se reflectă în conformitate cu unele reguli specifice schimbului.

Mijloacele fixe pot fi schimbate pe alte obiecte de mijloace fixe, terenuri, active nemateriale, resurse naturale, investiții, active curente etc. și invers.

În funcție de acordul dintre părțile independente, valoarea obiectului oferit în schimb poate fi egală, mai mare sau mai mică decât valoarea venală a obiectului achiziționat în schimb. Se distinge schimb complet (integral) și parțial.

Întrucât schimbul mijloacelor fixe se efectuează în baza valorii venale a obiectului achiziționat sau a obiectului oferit, în operațiunile de schimb se folosește termenul *„rabat de compensare"*.

Rabatul de compensare reprezintă valoarea obiectului acordat evaluată la valoarea venală sau la altă valoare negociată de ambele părți pentru

compensarea parțială sau totală a valorii obiectului primit în schimb. Acest rabat poate să difere de valoarea de bilanț a obiectului transmis în schimb.

Se consideră **schimb complet** (integral) schimbul în care rabatul de compensare a obiectului acordat este egal cu valoarea venală a obiectului primit în schimb. În operațiunile privind schimbul complet (integral) al activelor mijloacele bănești nu participă, întrucât valorile lor sunt egale.

Schimb parțial este schimbul la care rabatul de compensare a obiectului acordat este mai mare sau mai mic decât valoarea venală a obiectului primit în schimb.

Exemplul 3.32

Rabatul de compensare (prețul negociat de către părți) a autocamionului oferit în schimb de întreprinderea „Viitorul" constituie 40 000 lei, valoarea venală a strungului primit în schimb de la întreprinderea „Agat" – 55 000 lei. În acest caz avem un schimb parțial al activelor, prin urmare, mijloacele bănești participă la această operațiune. Dacă rabatul de compensare a obiectului predat este mai mare decât valoarea obiectului primit în schimb, diferența o plătește întreprinderea „Agat", în caz contrar, diferența de 15 000 lei o plătește întreprinderea „Viitorul".

După destinația folosirii obiectelor de mijloace fixe care se schimbă, distingem **schimb identic** și **schimb neidentic**.

Schimbul obiectelor de diferite genuri sau de același gen, dar cu diferită destinație de utilizare, se numește **schimb neidentic**. De exemplu, autocamionul schimbat pe un strung – ambele produc diferite tipuri de produse și servicii.

Schimbul activelor care au aceeași destinație de utilizare (fabricarea unuia și aceluiași tip de produs) se numește **schimb identic** (de același tip).

În contabilitatea financiară există următoarele reguli de constatare a veniturilor și pierderilor:

	Recunoașterea pierderilor	Recunoașterea profitului
a) schimb neidentic de obiecte	da	da
b) schimb identic de obiecte	da	nu

Particularitățile expuse determină modul de întocmire a formulelor contabile necesare și reflectarea indicatorilor respectivi în operațiunile de schimb.

Exemplul 3.33

Utilizând datele din exemplul 3.31, să admitem că întreprinderea „Aroma" a schimbat utilajul pe un compresor achiziționat de la întreprinderea „Agat", a cărui valoare fără TVA constituie 50 000 lei, TVA – 10 000 lei (50 000 × 0,2), valoarea totală, inclusiv TVA – 60 000 lei.

Rabatul de compensare poate fi egal, mai mic sau mai mare decât valoarea de bilanț a obiectului oferit în schimb. Pentru întocmirea formulelor contabile necesare efectuăm următoarele calcule ale indicatorilor respectivi.

Rabatul de compensare este egal cu valoarea de bilanț a obiectului oferit în schimb

Valoarea obiectului primit se compune din (în lei):	***Fără TVA***	***Suma TVA***	***Total, inclusiv TVA***
- rabat de compensare	*30 000*	*6 000*	*36 000*
- mijloace bănești care urmează a fi virate	*20 000*	*4 000*	*24 000*
Total	***50 000***	***10 000***	***60 000***

Trecerea în cont a sumei TVA aferentă:
- *obiectului oferit în schimb din valoarea de bilanț* — *6 000 lei;*
- *obiectului primit în schimb din prețul de achiziționare* — *10 000 lei.*

Calcularea TVA bugetului aferentă obiectului acordat în schimb din prețul negociat — *6 000 lei.*
Decontarea valorii de bilanț a obiectului oferit în schimb (fără TVA) constatată drept cheltuială a activității de investiții — *30 000 lei.*
Casarea veniturilor din activitatea de investiții în mărimea rabatului de compensare a obiectului oferit în schimb — *30 000 lei.*

Rabatul de compensare a obiectului oferit în schimb este mai mic decât valoarea lui de bilanț. Să admitem că acesta este egal cu 34 000 lei, inclusiv TVA

Valoarea obiectului primit în schimb se compune din (în lei):	***Fără TVA***	***Suma TVA***	***Total, inclusiv TVA***
- rabat de compensare	*28 000*	*6 000*	*34 000*
- mijloace bănești care urmează a fi virate	*22 000*	*4 000*	*26 000*
Total	***50 000***	***10 000***	***60 000***

În acest caz vor fi reflectate:

Trecerea în cont a TVA aferentă:
- *obiectului acordat în schimb* — *6 000 lei;*
- *obiectului primit în schimb* — *10 000 lei.*

Înregistrarea TVA drept datorie față de buget aferentă obiectului acordat în schimb — *6 000 lei.*
Constatarea valorii de bilanț a obiectului oferit în schimb (fără TVA) drept cheltuială a activității de investiții — *30 000 lei.*
Constatarea veniturilor din activitatea de investiții în mărimea rabatului de compensare a obiectului oferit (fără TVA) — *28 333 lei.*

Rabatul de compensare a obiectului oferit în schimb este mai mare decât valoarea lui de bilanţ şi este egal cu 39 000 lei, inclusiv TVA

a) schimb neidentic (profitul se constată în componenţa veniturilor întreprinderii)

Valoarea obiectului primit se compune din (în lei):	***Fără TVA***	***Suma TVA***	***Total, inclusiv TVA***
- rabat de compensare	*32 500*	*6 500*	*39 000*
- mijloace băneşti care urmează a fi plătite	*17 500*	*3 500*	*21 000*
Total	***50 000***	***10 000***	***60 000***

Înregistrările vor mai cuprinde:

Trecerea în cont a TVA aferentă:
- *obiectului acordat în schimb — 6 000 lei;*
- *obiectului primit în schimb — 10 000 lei.*

Înregistrarea TVA drept datorie faţă de buget aferentă obiectului acordat în schimb — 6 500 lei.

Decontarea valorii de bilanţ a obiectului oferit (fără TVA) şi constatarea acesteia drept cheltuială a activităţii de investiţii — 30 000 lei.

Constatarea rabatului de compensare a obiectului oferit (fără TVA) drept venituri din activitatea de investiţii — 32 500 lei;

b) schimb identic (profitul nu se constată în componenţa veniturilor)

În această variantă suma profitului obţinut de 2 500 lei (32 500 – 30 000) se trece la micşorarea valorii obiectului primit în schimb care va constitui 47 500 lei (50 000 – – 2 500).

Valoarea obiectului primit se compune din (în lei):	***Fără TVA***	***Suma TVA***	***Total, inclusiv TVA***
- rabat de compensare	*30 000*	*6 000*	*36 000*
- mijloace băneşti care urmează a fi virate	*17 500*	*3 500*	*21 000*
Total	***47 500***	***9 500***	***57 000***

Înregistrările vor mai include:

Trecerea în cont a TVA aferentă:
- *obiectului acordat în schimb — 6 000 lei;*
- *obiectului primit în schimb — 9 500 lei.*

Reflectarea TVA drept datorie faţă de buget aferentă obiectului acordat în schimb — 6 000 lei.

Decontarea valorii de bilanţ a obiectului oferit (fără TVA) constatată drept cheltuială a activităţii de investiţii — 30 000 lei.

Constatarea veniturilor din activitatea de investiţii în mărimea rabatului de compensare a obiectului oferit în schimb — 30 000 lei.

Toate înregistrările contabile sunt întocmite în contabilitatea întreprinderii „Aroma".

Schema corespondenței conturilor la operațiunile de schimb al mijloacelor fixe

Conținutul operațiunilor	Corespondența conturilor		Rabatul de compensare în variantele de schimb respective (în lei):			
	debit	credit	egal cu valoarea de bilanț	mai mic decât valoarea de bilanț	mai mare decât valoarea de bilanț în schimbul	
					neidentic	identic
1	2	3	4	5	6	7
I. Acordarea obiectului în schimb a precedat primirea obiectului în schimb						
1. Decontarea sumei uzurii cumulate a obiectului oferit în schimb	124	123	44 000	44 000	44 000	44 000
2. Decontarea valorii de bilanț a obiectului oferit în schimb:						
- valoarea (fără TVA)	721		30 000	30 000	30 000	30 000
- suma TVA trecută în cont	534		6 000	6 000	6 000	6 000
- valoarea totală, inclusiv TVA		123	36 000	36 000	36 000	36 000
3. Reflectarea creanțelor întreprinderii "Agat" pentru obiectul oferit în schimb:						
- la suma rabatului de compensare, inclusiv TVA	221, 223, 229		36 000	34 000	39 000	36 000
- la suma veniturilor egală cu rabatul de compensare (fără TVA)		621	30 000	28 000	32 500	30 000
- la suma TVA aferentă		534	6 000	6 000	6 500	6 000
4. Înregistrarea la intrări a obiectului primit în schimb de la întreprinderea „Agat":						
- la valoarea de intrare (fără TVA)	121, 123		50 000	50 000	50 000	47 500
- la suma TVA trecută în cont	534		10 000	10 000	10 000	9 500
- la valoarea totală a obiectului primit, inclusiv TVA		521, 522, 539	60 000	60 000	60 000	57 000
5. Trecerea în cont pentru achitarea reciprocă a creanțelor și datoriilor	521, 522, 539	221, 223, 229	36 000	34 000	39 000	36 000
6. Virarea mijloacelor bănești întreprinderii „Agat" pentru achitarea definitivă a datoriilor	521, 522, 539	242, 243 sau alt cont	24 000	26 000	21 000	21 000
7. În lipsa altor operațiuni în luna curentă diferența TVA se reflectă drept creanțe privind decontările cu bugetul	225	534	10 000	10 000	9 500	9 500

1	2	3	4	5	6	7
II. Primirea obiectului în schimb a precedat oferirea obiectului în schimb						
1. Înregistrarea la intrări a obiectului primit în schimb de la întreprinderea „Agat”: - la valoarea de intrare (fără TVA) - la suma TVA - la valoarea totală, inclusiv TVA	*121, 123 534*	*521, 522, 539*	*50 000 10 000 60 000*	*50 000 10 000 60 000*	*50 000 10 000 60 000*	*47 500 9 500 57 000*
2, 3. Operațiunile de decontare a sumei uzurii şi valorii de bilanț se reflectă ca şi înregistrările nr.1 şi 2 în primul caz						
4. Recunoaşterea veniturilor din oferirea obiectului în schimb: - la valoarea negociată, inclusiv TVA - la suma veniturilor - la suma TVA aferentă	*521, 522, 539*	*621 534*	*36 000 30 000 6 000*	*34 000 28 000 6 000*	*39 000 32 500 6 500*	*36 000 30 000 6 000*
5. Virarea mijloacelor băneşti pentru achitarea definitivă a datoriilor față de întreprinderea „Agat”	*521, 522, 539*	*242, 243 sau alt cont*	*24 000*	*26 000*	*21 000*	*21 000*
6. La sfârşitul lunii în lipsa altor operațiuni – reflectarea diferenței TVA drept creanță privind decontările cu bugetul	*225*	*534*	*10 000*	*10 000*	*9 500*	*9 500*

În primul caz (când acordarea obiectului în schimb precedă primirea mijlocului fix în schimb sau a altor active) înregistrarea obiectului primit sau a altor active (operațiunea nr.4), dacă valoarea acestora este egală sau mai mică decât rabatul de compensare (valoarea obiectului predat în schimb), poate fi întocmită formula contabilă:

***Dt 121 „Active materiale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”** sau **211 „Materiale”, 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”, 217 „Mărfuri”** etc., în funcție de tipul activelor – la valoarea fără TVA*
***Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”** – la suma TVA*
***Ct 221 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale”** sau*
***Ct 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate”**, sau*
***Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”** – la suma totală, inclusiv TVA.*

Prin această înregistrare se simplifică modul de reflectare a operațiunilor de schimb al mijloacelor fixe şi al altor active:

- *nu este necesar de a utiliza vreun cont (**521, 522** sau **539**) pentru evidența decontărilor cu entitatea economică care ne-a oferit mijlocul fix sau alt activ în schimb;*
- *în această bază nu trebuie de întocmit înregistrarea contabilă de trecere în cont întru achitarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor;*

- *evidența analitică a decontărilor cu una şi aceeaşi entitate nu va fi dublată concomitent într-un cont de evidență a creanțelor şi alt cont de evidență a datoriilor.*

În al doilea caz (când primirea obiectului sau a altor active în schimb precedă oferirea mijlocului fix în schimb) recunoaşterea veniturilor din predarea obiectului în schimb (operațiunea nr.4), diminuând datoriile întreprinderii, poate fi fundamentată de propria definiție a veniturilor care prevede că venitul este un aflux global de avantaje economice ...sub formă de majorare a activelor sau diminuare a datoriilor...[1]*. Evident, recunoaşterea veniturilor prin diminuarea datoriei este posibilă numai în baza respectării principiului de necompensare reciprocă a creanțelor şi datoriilor în cazurile când aceasta nu se admite. Înregistrarea contabilă nr.4 poate fi posibilă atunci când valoarea obiectului predat în schimb este egală sau mai mică decât valoarea obiectului sau obiectelor primite în schimb. Astfel de înregistrare de asemenea simplifică reflectarea operațiunilor de schimb cu aceleaşi avantaje ca în primul caz, dar aferente creanțelor.*

Operațiunea nr.4 în al doilea caz poate fi reflectată şi prin înregistrarea contabilă:

***Dt 221 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale", 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 229 „Alte creanțe pe termen scurt"** – la valoarea obiectului oferit în schimb, inclusiv TVA*

***Dt 621 „Venituri din activitatea de investiții"** – la veniturile constatate*

***Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma TVA.*

După această înregistrare va urma trecerea în cont întru achitarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor.

Sunt posibile şi alte variante de reflectare a operațiunilor de schimb al mijloacelor fixe. Indiferent de variantele aplicate, sumele TVA aferente operațiunilor de schimb vor fi înregistrate astfel.

Întreprinderea (în exemplul nostru – „Aroma") care oferă în schimb mijlocul fix, reflectă:

- *în **Registrul de evidență a procurărilor** – sumele TVA trecute în cont în baza facturii taxei pe valoarea adăugată eliberate de întreprinderea "Agat" aferentă obiectului primit, precum şi a documentelor întreprinderii "Aroma" care servesc drept temei pentru trecerea în cont a TVA calculată de la valoarea de bilanț a obiectului oferit în schimb;*
- *în **Registrul de evidență a livrărilor** – suma TVA calculată față de buget drept datorie de la rabatul de compensare a obiectului oferit în schimb.*

Întreprinderea (în exemplul nostru – „Agat") care primeşte obiectul reflectă:

- *în **Registrul de evidență a procurărilor** – suma TVA trecută în cont din valoarea de bilanț a obiectului oferit (dacă valoarea lui include TVA) şi a obiectului primit în schimb din valoarea acestuia;*
- *în **Registrul de evidență a livrărilor** – suma TVA calculată bugetului din valoarea negociată a obiectului oferit (rabat de compensare).*

În cazul oferirii în schimb a mijloacelor fixe, a căror valoare de intrare la momentul puneri în funcțiune nu conține TVA, formulele contabile privind reflectarea TVA se simplifică. Ambele părți, cea care oferă şi cea care primeşte obiectul (obiectele), reflectă TVA trecută în cont numai la valoarea obiectului primit în schimb.

---

[1] ***S.N.C. 18 „Venitul"*** (vezi revista *„Contabilitate şi audit"*, 1998, nr.1, , p.130).

Predarea mijloacelor fixe sub forma de aport la capitalul statutar al întreprinderii. În conformitate cu legislaţia în vigoare unele întreprinderi pot oferi mijloace fixe în vederea achitării cotei sale în capitalul statutar. Aceste operaţiuni se efectuează în baza contractului de constituire a întreprinderii, în a cărui capital se investesc mijloacele fixe, procesului-verbal de evaluare şi procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe. Caracteristicile operaţiunilor în cauză constau în schimbul mijloacelor fixe pe investiţii (cote de participaţie). Actualmente în operaţiunile de predare a mijloacelor fixe sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii TVA nu se aplică, deoarece aceasta complică soluţionarea problemei privind baza de determinare a dividendelor. Luând în considerare această regulă, TVA aferentă valorii de bilanţ a mijlocului fix investit în formă de cotă în capitalul statutar nu se trece în cont, în cazul când valoarea acestuia include TVA.

Unitatea patrimonială care predă mijlocul fix reflectă toate operaţiunile privind scoaterea din utilizare, recunoaşterea venitului în mărimea valorii indicată în procesul-verbal de evaluare şi negociată de administraţie şi fondator, precum şi înregistrarea investiţiilor (acţiunilor sau a cotei de participaţie).

Exemplul 3.34

Întreprinderea oferă sub formă de aport la capitalul statutar un mijloc fix, a cărui valoare de intrare constituie 40 000 lei, uzura cumulată – 19 000 lei, valoarea mijlocului fix negociată între administraţia întreprinderii şi fondator conform procesului-verbal de evaluare – 25 000 lei, valoarea de bilanţ – 21 000 lei (40 000 – 19 000).

Înregistrările contabile vor fi următoarele:

1. Decontarea sumei uzurii acumulate:

Dt	***124 „Uzura mijloacelor fixe"***	*19 000 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"***	*19 000 lei.*

2. Decontarea valorii de bilanţ a mijlocului fix:

Dt	***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"***	*21 000 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"***	*21 000 lei.*

3. Constatarea veniturilor din predarea mijlocului fix în aportul fondatorului depus la capitalul statutar:

Dt	***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***	*25 000 lei*
Ct	***621 „Venituri din activitatea de investiţii"***	*25 000 lei.*

4. Reflectarea valorii mijlocului fix drept investiţii (acţiuni sau cotă de participaţie):

Dt	***131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"*** *sau*	
Dt	***132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate"***	*25 000 lei*
Ct	***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***	*25 000 lei.*

Reflectarea mijloacelor fixe constatate lipsă cu ocazia inventarierii. Mijloacele fixe constatate lipsă cu ocazia inventarierii se casează (trec la cheltuieli) în perioada de gestiune în care au fost depistate, conform hotărârii conducerii întreprinderii, întocmindu-se un proces-verbal. Sumele care trebuie să fie recuperate de către persoanele culpabile se recunosc drept venituri numai în cazul când întreprinderea dispune de o certitudine argumentată că dauna materială provocată va fi recuperată (vinovatul şi-a recunoscut vina) (cererea privind recuperarea daunei materiale, hotărârea organelor judiciare şi a altor organe (titlul executoriu etc.)).

Reflectarea operaţiunilor privind depistarea şi recuperarea daunelor materiale cauzate de mijloacele fixe lipsă este determinată de modul şi termenul de recuperare a daunelor, de faptul dacă valoarea acestor mijloace cuprinde TVA sau nu.

Exemplul 3.35

În urma inventarierii în luna decembrie a.c. s-a depistat lipsa unui computer care a fost utilizat 3 ani. Valoarea de intrare a acestuia constituie 6 000 lei, durata de funcţionare utilă – 5 ani, valoarea rămasă probabilă echivalată cu zero, suma uzurii cumulate pe 3 ani – 3 600 lei [(6 000 : 5) × 3]. Valoarea obiectului nu conţine TVA. Aceasta înseamnă că la achiziţionarea lui întreprinderea s-a folosit de dreptul de trecere în cont a TVA. Însă asemenea trecere în cont a fost făcută cu condiţia că computerul va fi folosit în activitatea de întreprinzător. Dacă valorile materiale achiziţionate nu sunt folosite în acest scop, întreprinderea nu se poate folosi de dreptul de trecere în cont şi, prin urmare, suma TVA aferentă acestor valori se restabileşte bugetului.

Ţinând cont de aceste condiţii, înregistrările contabile vor fi următoarele:

1. Decontarea sumei uzurii acumulate în curs de trei ani de utilizare a computerului:

Dt	***124 „Uzura mijloacelor fixe"***	*3 600 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"***	*3 600 lei.*

2. Decontarea valorii de bilanţ a computerului lipsă:

Dt	***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"***	*2 400 lei*
Ct	***123 „Mijloace fixe"***	*2 400 lei.*

3. Stabilirea către buget a TVA aferentă valorii de bilanţ a obiectului lipsă în sumă de 480 lei (2 400 × 0,2):

Dt	***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***	*480 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*480 lei.*

Obiectul constatat lipsă nu poate fi calificat în limita normelor de perisabilitate naturală, deoarece nu face parte din valorile materiale pentru care există norme de perisabilitate naturală.

Creanţele persoanei culpabile privind recuperarea daunei materiale întreprinderii au fost reflectate la preţ de piaţă în luna ianuarie a anului ulterior anului curent. Dacă preţul de piaţă (fără TVA) al computerului lipsă este egal cu 2 800 lei, TVA constituie 560 lei, iar suma totală va fi 3 360 lei (2 800 + 560).

Luând în considerare salariul lunar al culpabilului, să admitem că conducerea întreprinderii a hotărât să reţină lunar 150 lei (salariul lunar al culpabilului permite

aceasta reținere) pentru recuperarea daunei materiale. Prin urmare, termenul de recuperare va fi de 22,4 luni (3 360 : 150).

*Creanța culpabilului, suma TVA aferentă, precum și veniturile se înregistrează astfel. Dacă termenul de recuperare a daunei materiale se prevede să fie mai mare de un an, creanța culpabilului va fi înregistrată în contul **134 „Creanțe pe termen lung"**. În mod respectiv este necesar de reflectat și venitul anticipat pe termen lung. În cazul când acești indicatori vor fi reflectați în componența activelor curente și, respectiv, a pasivelor pe termen scurt, nu va fi respectat criteriul de grupare a acestora după gradul de lichiditate și principiile exigibilității și corespunderii. Prin urmare, vom obține niște indicatori ai lichidității întreprinderii denaturați în măsura respectivă. Luând în considerare acestea, înregistrările contabile vor fi:*

4. Reflectarea creanțelor și veniturilor privind dauna materială spre recuperare:
***Dt 134 „Creanțe pe termen lung", subcontul 1344 "Alte creanțe"** – la suma totală spre compensare, inclusiv TVA — 3 360 lei*
***Ct 422 „Venituri anticipate pe termen lung"** – la suma veniturilor — 2 800 lei*
***Ct 426 „Alte datorii pe termen lung"** – la suma TVA — 560 lei.*

5. Partea respectivă a creanțelor pe termen lung în sumă de 1 800 lei (150 x 12) este trecută în componența creanțelor pe termen scurt:
***Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2274 „Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale"** — 1 800 lei*
***Ct 134 „Creanțe pe termen lung", subcontul 1344 „Alte creanțe"** — 1 800 lei.*

6. Trecerea sumei respective a veniturilor anticipate pe termen lung în componența veniturilor anticipate curente:
***Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung"** — 1 500 lei*
***Ct 515 „Venituri anticipate curente"** — 1 500 lei.*

7. Trecerea TVA respective în componența taxei spre încasare în anul curent:
***Dt 426 „Alte datorii pe termen lung"** — 300 lei*
***Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat"** — 300 lei.*

8. Încasarea lunară a mijloacelor bănești sau reținerea din salariu pentru recuperarea daunei materiale:
***Dt 241 „Casa"** sau **531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"** — 150 lei*
***Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2274 „Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale"** — 150 lei.*

9. Concomitent se constată veniturile aferente perioadei de gestiune în mărimea daunei materiale recuperate (fără TVA) – 125 lei [150 – (150 : 6)]:
***Dt 515 „Venituri anticipate curente"** — 125 lei*
***Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții"** — 125 lei.*

10. Calcularea TVA bugetului în luna curentă:
***Dt 535 „Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat"** — 25 lei*
***Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"** — 25 lei.*

Înregistrările nr.5, 6 şi 7 vor fi repetate la 31 decembrie a anului de gestiune la sumele respective: 1 560 lei (3 360 – 1 800), 1 300 lei (2 800 – 1 500) şi 260 lei (560 – 300).

Înregistrările nr.8, 9 şi 10 vor fi repetate lunar la aceleaşi sume, cu excepţia ultimei luni de recuperare. În această lună suma daunei materiale de recuperat va constitui 60 lei, din care veniturile – 50 lei, TVA – 10 lei.

Dacă termenul de recuperare a daunei materiale nu depăşeşte un an la depistarea mijlocului fix lipsă, creanţele persoanei vinovate vor fi reflectate în componenta creanţelor curente prin înregistrarea contabilă:

Dt** **227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2274 „Creanţe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale" – la suma totală a daunei materiale, inclusiv TVA

Ct 515 „Venituri anticipate curente" – la suma veniturilor

Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat" – la suma TVA.

Concomitent se calculează TVA bugetului:

Dt 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat"

Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată".

Recuperarea daunei materiale de către persoana culpabilă va fi reflectată astfel:

Dt 241 „Casa" sau

Dt 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii" – în cazul încasării în numerar sau reţinerii din salariile respective

Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2274 „Creanţe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale".

În cazul recuperării daunei materiale de către culpabil sub altă formă prin oferirea unor active curente sau pe termen lung, în loc de conturile ***241 „Casa", 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"*** vor fi debitate conturile ***123 „Mijloace fixe", 211 „Materiale", 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"*** etc.

Concomitent se constată veniturile aferente perioadei de gestiune la suma recuperată fără TVA:

Dt 515 „Venituri anticipate curente"

Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii".

În cazul când recuperarea daunei materiale nu este posibilă din cauza insolvabilităţii culpabilului, creanţele înregistrate vor fi trecute la cheltuieli prin formula contabilă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"

Ct 134 „Creanţe pe termen lung", subcontul 1344 „Alte creanţe" sau

Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului" – în funcţie de faptul în care cont au fost contabilizate creanţele la momentul constatării persoanei vinovate drept insolvabilă.

Dacă obiectul constatat lipsă (la momentul punerii în funcţiune) a fost contabilizat la valoarea de intrare, inclusiv TVA, suma TVA aferentă valorii de bilanţ la decontarea acesteia va fi trecută în cont.

Modificând condiţiile din exemplul precedent, să admitem că computerul depistat lipsă la punerea în funcţiune a fost contabilizat la valoarea de intrare, inclusiv TVA care în total a constituit 7 200 lei [6 000 + (6 000 × 0,2)]. Uzura cumulată după trei ani de utilizare (la momentul constatării obiectului lipsă) este egală cu 4 320 lei [(7 200 : 5) × 3], valoarea de bilanţ – 2 880 lei (7 200 – 4 320), inclusiv TVA – 480 lei (2 880 : 6).

Primele trei înregistrări contabile vor fi întocmite astfel:

1. Decontarea sumei uzurii acumulate:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe" *4 320 lei*

Ct 123 „Mijloace fixe" *4 320 lei.*

2. Decontarea valorii de bilanţ a obiectului lipsă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii" *– la valoarea de bilanţ (fără TVA)* *2 400 lei*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *– la suma TVA trecută în cont"* *480 lei*

Ct 123 „Mijloace fixe" *– la valoarea de bilanţ, inclusiv TVA* *2 880 lei.*

3. Stabilirea către buget a sumei decontate a TVA aferentă valorii de bilanţ:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative" *480 lei*

Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" *480 lei.*

Toate celelalte operaţiuni privind înregistrarea creanţelor pe termen lung sau scurt şi constatarea veniturilor anticipate (ulterior calculate la preţ de piaţă şi a datoriei faţă de buget privind TVA) vor fi reflectate similar celor expuse mai sus.

În scopul unui control asupra valorilor materiale lipsă, inclusiv şi al celor pe termen lung poate fi utilizat contul ***823 „Lipsuri şi pierderi din deteriorarea valorilor"*** (vezi revista *„Contabilitate şi audit"*, 1999, nr.1–2).

3.11. Contabilitatea animalelor de producţie şi de muncă (a activelor biologice pe termen lung)

În componenţa mijloacelor fixe intră şi animalele de producţie (cireadă de bază – vaci de lapte şi tauri productivi, turma de bază – şeptelul matur (oile şi berbecii), cârdul de bază – scroafele şi vierii) şi de muncă – caii, boii, şeptelul matur ai câinilor de pază şi/sau de serviciu.

Operaţiunile privind completarea cirezii, turmei sau cârdului de bază nu necesită o perioadă îndelungată, de aceea acestea se contabilizează direct în

contul ***123 „Mijloace fixe"***, subcontul ***1235 „Animale de muncă şi de producţie"***.

Procurarea animalelor de muncă şi de producţie se perfectează printr-o factură fiscală sau factură de expediţie (în cazul când animalele nu se impozitează cu TVA). Toate cheltuielile condiţionate de procurarea animalelor specificate se includ în costul acestora. Înregistrările contabile privind operaţiunile enunţate se întocmesc ca şi în cazul procurării utilajelor, instrumentelor, inventarului şi altor obiecte care nu necesită montaj, atunci când momentul de cumpărare coincide cu momentul punerii în exploatare a acestora.

Dacă întreprinderea completează cireada, turma sau cârdul de bază al animalelor de muncă şi de producţie cu animale tinere crescute de ea, se întocmeşte un proces-verbal de transfer al animalelor din grupă în grupă. Acestea se evaluează la costul efectiv la începutul anului de gestiune plus costul planificat (normativ) al sporului de masă vie al acestor animale de la începutul anului până la momentul transferării. La sfârşitul anului costul planificat (normativ) al sporului masei vii al animalelor transferate în cireada (turma) de bază se reduce până la cel efectiv.

Exemplul 3.36

La 1 august a.c. au fost transferate în cireadă de bază 5 junci costul efectiv al cărora la începutul anului a constituit 12 000 lei, sporul masei vii al acestora de la începutul anului până la 1 august a.c. – 4q, costul planificat al 1 q de spor al masei vii – 1 200 lei. La sfârşitul anului de gestiune costul efectiv al unui chintal al sporului de masă vie a constituit 1 300 lei, suma devierii – 100 lei (1 300 – 1 200).

Înregistrările contabile vor fi întocmite astfel:

1. *Transferarea juncilor în cireadă de bază în sumă de 16 800 lei [12 000 + (4 x 1 200)]:*

Dt	***123 „Mijloace fixe", subcontul 1235 „Animale de muncă şi de producţie"***	*16 800 lei*
Ct	***212 „Animale la creştere şi îngrăşat"***	*16 800 lei.*

2. *Reducerea costului planificat (normativ) al sporului de masă vie până la cel efectiv de 400 lei (4 x 100) la sfârşitul anului de gestiune:*

Dt	***123 „Mijloace fixe", subcontul 1235 „Animale de muncă şi de producţie"***	*400 lei*
Ct	***212 „Animale la creştere şi îngrăşat"***	*400 lei.*

În cazul devierii negative a costului efectiv de la cel planificat (normativ) înregistrarea contabilă nr.2 va fi întocmită prin „storno roşu".

Celelalte cazuri de înregistrare la intrări a animalelor de muncă şi de producţie (schimbul, investirea sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii etc.) nu diferă de reflectarea operaţiunilor analogice ale mijloacelor fixe care nu necesită montaj.

Drept obiect de calculare a uzurii servesc caii, câinii de serviciu şi/sau de pază.

Din operaţiunile de ieşire a animalelor de muncă şi de producţie specifice acestora fac parte reformarea din cireada, turma, cârdul de bază cu punerea acestora la îngrăşat şi sacrificarea lor. Reformarea acestor animale se perfectează prin procesul-verbal de reformare a animalelor din cireadă de bază, iar produsele de carne se depozitează în baza unui bon de intrări.

Dacă animalele reformate sunt puse la îngrăşat, la valoarea de bilanţ a acestora, cu excepţia cailor, câinilor de serviciu (de pază), se va întocmi formula contabilă:

Dt 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Ct 123 „Mijloace fixe", subcontul 1235 „Animale de muncă şi de producţie".

În cazul când animalele reformate din cireada, turma sau cârdul de bază sunt sacrificate fără a fi puse la îngrăşat este necesar de reflectat valoarea de bilanţ a acestora drept consumuri de materii prime pentru a obţine produse de carne, consumurile de sacrificare, obţinerea produselor din sacrificare şi alte operaţiuni. Prin urmare, vor fi întocmite următoarele înregistrări contabile:

1. Decontarea valorii de bilanţ a animalelor sacrificate:

Dt 811 „Producţia de bază" sau ***215 „Producţia în curs de execuţie"***[1]
Ct 123 „Mijloace fixe", subcontul 1235 „Animale de muncă şi de producţie".

2. Reflectarea consumurilor legate de sacrificare, inclusiv şi de întreţinere a abatorului:

Dt 811 „Producţia de bază" sau ***215 „Producţia în curs de execuţie"***
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

3. Înregistrarea la intrări a produselor obţinute din sacrificare:

Dt 216 „Produse" – la costul planificat (normativ) al cărnii, măruntaielor de categoria I şi II
Dt 211 „Materiale" – la costul pielii
Ct 811 „Producţia de bază" sau ***215 „Producţia în curs de execuţie", subcontul 3 „Consumuri în prelucrarea industrială".***

---

[1] În agricultură în cadrul conturilor *811* şi *215* (în funcţie de varianta aleasă de întreprindere) este raţional să fie deschise subconturile: ***„Consumuri în cultura plantelor"***, ***„Consumuri în zootehnie"***, ***„Consumuri în prelucrarea industrială"***.

La sfârşitul anului de gestiune se calculează costul efectiv al produselor obţinute din sacrificarea animalelor şi suma devierii costului efectiv (consumurile legate de sacrificare, întreţinerea abatorului şi valoarea de bilanţ a animalelor sacrificate) de la cel planificat (normativ) al produselor este necesar de repartizat între produsele obţinute. Repartizarea poate fi efectuată în raport cu valoarea produselor la preţul de piaţă.

Alte operaţiuni aferente (vânzarea, investirea sub formă de aport la capitalul statutar al întreprinderii, schimbul etc.) se reflectă ca şi operaţiunile similare de ieşire a mijloacelor fixe, luând în considerare faptul că uzura va fi decontată numai pentru cai şi câinii de serviciu (pază).

Evidenţa analitică a animalelor numite se ţine în fişe de inventar – formular special (evidenţa în grupă) în care se indică numărul de inventar al fiecărui animal din componenţa grupei respective.

În registrele de evidenţă sintetică (registru, jurnal-order sau maşinogramă) se reflectă rulajele din debitul şi creditul contului ***123 „Mijloace fixe"*** în corespondenţă cu conturile respective, după caz.

3.12. Reflectarea operaţiunilor de ieşire a mijloacelor fixe în registrele contabile

Toate operaţiunile de ieşire a mijloacelor fixe din componenţa patrimoniului întreprinderii se reflectă în registrele de evidenţă analitică şi sintetică. În funcţie de caz, operaţiunea respectivă se înregistrează în fişa de inventar drept ieşire a mijlocului fix. În cazul uzurii fizice complete, a uzurii morale sau a pierderii capacităţii mijlocului fix de a mai participa la activitatea unităţii economice (calamităţi naturale, incendii, avarii etc.), predării cu titlu gratuit sau investiţii sub formă de aport la capitalul statutar în fişa enunţată se face trimitere la procesul-verbal de lichidare sau de primire-predare a mijloacelor fixe. În luna casării obiectului fişa de inventar se exclude din fişele grupei respective de clasificare a mijloacelor fixe şi se trece în celula „mijloace fixe scoase din uz" a fişierului. În această celulă fişa se păstrează până la sfârşitul anului. Numărul de inventar al obiectului scos din uz nu se mai atribuie altui obiect pus în funcţiune. În cazul vânzării, predării cu titlu gratuit etc., fişa de inventar poate fi transmisă întreprinderii care primeşte obiectul. Datele privind ieşirea mijloacelor fixe se înregistrează în fişele de evidenţă a mişcării mijloacelor fixe.

În baza procesului-verbal de lichidare a mijloacelor fixe gestionarul (şeful secţiei, mecanicul, inginerul, tehnologul sau alta persoană) înregistrează operaţiunea de ieşire a obiectului respectiv în lista obiectelor de inventar pe locuri de utilizare.

În condiţiile computerizării contabilităţii mijloacelor fixe fişa de inventar a obiectului ieşit din componenţa grupei respective se exclude în regim automatizat conform comenzilor prevăzute în programul utilizat. Operaţiunile de ieşire a mijloacelor fixe se reflectă în maşinograme (borderouri) conform specimenului stabilit de întreprindere sau de programul versiunii respective. Totalurile calculate în aceste maşinograme reprezintă date sintetice.

În scopul reflectării generalizate a operaţiunilor privind ieşirea mijloacelor fixe întreprinderile utilizează diferite registre de evidenţă sintetică, în funcţie de forma de contabilitate aplicată. Indiferent de această formă, în registrul de evidenţă sintetică se reflectă descifrarea rulajului din creditul contului ***123 „Mijloace fixe"*** pe următoarele conturi corespondente: ***124 „Uzura mijloacelor fixe"*** – la decontarea uzurii cumulate; ***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"*** – la valoarea de bilanţ decontată, ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** – la suma TVA trecută în cont aferentă valorii de bilanţ, ***211 „Materiale"*** – la valoarea materialelor utilizabile etc. Totalurile calculate în aceste registre şi verificate cu totalurile din borderourile şi registrele respective de evidenţă sintetică a mijloacelor fixe se trec în ***Cartea mare***.

3.13. Contabilitatea resurselor naturale

În componenţa resurselor naturale pot fi incluse resursele sub forma de petrol, gaze naturale, piatră de construcţie şi var, lemnul de construcţie (pădurile ce nu pot fi restabilite), resursele de apă din izvoarele minerale şi curative, nisipul, prundişul etc. În cazul extracţiei (exploatării) resursele naturale devin produse finite destinate vânzării.

Resursele naturale se evaluează iniţial la valoarea lor de intrare care cuprinde valoarea de cumpărare, inclusiv cheltuielile de achiziţionare. Evaluarea ulterioară se face ca şi la mijloacele fixe. Resursele naturale se contabilizează pe fiecare fel de resurse şi loc (sector) de extracţie în contul ***125 „Resurse naturale"***.

Formulele contabile privind achiziţionarea resurselor naturale se întocmesc în mod similar ca şi pentru mijloacele fixe intrate care nu necesită montaj în cazul când momentul punerii în funcţiune coincide cu momentul achiziţionării. Totuşi se ia în considerare faptul că resursele naturale sunt cumpărate contra mijloace băneşti, prin schimb, cu titlu gratuit sau alte căi de intrare.

La întocmirea înregistrărilor contabile se iau în considerare şi condiţiile de cumpărare-vânzare sau alte tipuri de modificări în componenţa resurselor naturale negociate de ambele părţi contractante: plata în avans, plata eşalonată, achitarea datoriei pe o perioadă ce depăşeşte sau nu depăşeşte un an, aplicarea redevenţelor în decontări etc. Contabilitatea resurselor naturale (trecerea la

intrări şi ieşiri) în condiţiile expuse este similară contabilităţii altor active (active nemateriale, mijloace fixe, active curente etc.) expusă în capitolele respective din prezentul manual.

În condiţiile ţinerii evidenţei în mod manual evidenţa analitică şi sintetică este prevăzută într-un borderou de evidenţă a tuturor activelor materiale pe termen lung. În acest registru evidenţa se ţine pe fiecare fel de resurse naturale.

Pe măsura valorificării, valoarea resurselor naturale se diminuează treptat. Această diminuare poartă denumirea de epuizare. Epuizarea înseamnă repartizarea valorii epuizabile în raport cu volumul efectiv al produselor extrase. Valoarea epuizabilă reprezintă valoarea de intrare sau altă valoare (de evaluare) fără valoarea rămasă probabilă determinată în momentul achiziţionării.

La achiziţionarea (cumpărarea) unui tip de resurse naturale se determină indicatorul capacităţii (mărimii) resursei în unităţile de măsură respective (tone, metri cubi etc.), apoi se calculează preţul unei unităţi (mărimea valorii epuizabile pe o unitate de resurse naturale) prin raportul dintre valoarea de intrare sau altă valoare, fără valoarea rămasă probabilă, şi cantitatea de unităţi a resursei (volumul probabil) respective.

În scopul calculării epuizării resurselor naturale, se aplică metoda de producţie (în raport cu volumul produselor extrase).

Prin produsul dintre preţul unei unităţi şi volumul efectiv dobândit (extras) de unităţi de materie primă din perioada de gestiune se calculează mărimea epuizării resurselor naturale.

Volumul fiecărui tip de resurse naturale se determină de specialiştii competenţi în domeniul respectiv (geologi).

Exemplul 3.37

Conform calculelor prealabile, volumul pietrei de construcţie constituie 1 milion m^3, a cărui valoare constituie 40 milioane lei, valoarea probabilă rămasă – 100 000 lei (se preconizează că spaţiul obţinut după extragerea pietrei să fie folosit sub formă de depozit, beci). Valoarea 1 m^3 de piatră constituie 39,90 lei [(40 000 000 – 100 000) : 1 000 000]. În prima lună s-au extras şi s-au vândut 5 200 m^3. Suma epuizării de 207 480 lei (5 200 × 39,90) se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 811 „Producţia de bază"	*207 480 lei*
Ct 126 „Epuizarea resurselor naturale"	*207 480 lei.*

La epuizarea integrală a resursei naturale suma acumulată pe parcursul perioadei de extragere va fi reflectată prin înregistrarea contabilă:

Dt 126 „Epuizarea resurselor naturale"	*39 900 000 lei*
Ct 125 „Resurse naturale"	*39 900 000 lei.*

În cazul când spaţiul format după extragerea pietrei va fi folosit ca beci sau depozit şi evaluat la aceeaşi valoare rămasă probabilă, acesta va fi trecut la intrări în componenţa activelor materiale în curs de execuţie astfel:

Dt 121 „Mijloace fixe" *100 000 lei*
Ct 125 „Resurse naturale" *100 000 lei.*

Ulterior în debitul contului ***121 „Active materiale în curs de execuţie"*** *vor fi contabilizate toate cheltuielile legate de pregătirea depozitului (beciului) pentru a putea fi utilizat după destinaţie în contrapartidă cu conturile respective, în funcţie de tipul cheltuielilor (consum de materiale, retribuţii, contribuţii pentru asigurările sociale şi medicale etc.).*

Trecerea obiectului în componenţa mijloacelor fixe va fi reflectată prin înregistrarea cunoscută:

Dt 123 „Mijloace fixe"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie".

În cazul necoincideriii costului efectiv al beciului (depozitului) cu valoarea rămasă probabilă determinată la începutul lucrărilor de extragere a pietrei, diferenţa se trece în contul ***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"*** sau ***621 „Venituri din activitatea de investiţii"***, în funcţie de caz.

Dacă volumul resursei naturale s-a dovedit a fi mai mic decât cel preconizat, la momentul achiziţionării diferenţa valorii epuizabile necalculate va fi constatată drept cheltuieli ale perioadei prin înregistrarea contabilă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 125 „Resurse naturale".

În cazul când volumul efectiv al resursei naturale depăşeşte mărimea celui determinat la momentul achiziţionării, după ce suma epuizării cumulate a atins valoarea epuizabilă, iar lucrările de extragere se prelungesc, calcularea epuizării este suspendată.

Produsele naturale extrase şi nevândute sunt reflectate în bilanţ ca produse finite.

Suma epuizării calculate a resurselor naturale se constată drept cheltuială în anul vânzării produselor extrase.

La extragerea (dobândirea) resurselor naturale pot fi folosite unele mijloace fixe (maşini speciale, utilaje, combine, autocamioane, instalaţii de pompat sau de foraj, drumurile construite până la locul de extragere etc.).

Dacă durata de funcţionare utilă a mijloacelor fixe enunţate depăşeşte termenul de extragere a resurselor naturale, iar aceste mijloace fixe, după epuizarea integrală a resurselor, nu mai pot fi utilizate în alte scopuri, uzura acestora se calculează în baza perioadei de epuizare, luând în considerare volumul efectiv al produselor extrase.

Exemplul 3.38

La o sondă de gaze naturale se foloseşte o instalaţie de pompat, a cărei valoare constituie 120 000 lei, durata de funcţionare utilă – 10 ani, termenul preconizat de extragere a gazului – 8 ani, valoarea rămasă probabilă – 2 000 lei. Dacă în primul an s-a extras 1/9 parte din volumul gazelor naturale, iar instalaţia de pompat nu se planifică să fie folosită după valorificarea resurselor, uzura acestui obiect de mijloace fixe va constitui 13 111 lei [(120 000 – 2 000) × 1/9]. În cazul când instalaţia enunţată se planifică să fie utilizată după epuizarea integrală a gazelor, uzura trebuie să fie calculată în baza duratei de funcţionare utilă a acesteia în sumă de 11 800 lei [(120 000 – 2 000) : 10].

Dacă unele mijloace fixe pot fi folosite în alte scopuri după epuizarea integrală a resurselor naturale sau durata de funcţionare utilă a acestor mijloace fixe este mai mică decât termenul de extragere probabil al resurselor, uzura lor se calculează în baza duratei de funcţionare utilă a acestora.

Exemplul 3.39

Autocamionul în valoare de 90 000 lei, a cărui durată de funcţionare utilă constituie 5 ani, valoarea rămasă probabilă – 2 000 lei, se utilizează permanent la extragerea pietrei. Termenul probabil de extragere – 30 de ani. Durata de funcţionare utilă este mai mică decât termenul de extragere a pietrei. Suma uzurii anuale a autocamionului se calculează în baza duratei de funcţionare a acestuia şi constituie 17 600 lei (88 000 : 5).

Uzura mijloacelor fixe utilizate la extragerea resurselor naturale se calculează prin aceeaşi formulă contabilă ca şi la calcularea epuizării resurselor naturale, creditând contul ***124 „Uzura mijloacelor fixe"***. Luându-se în considerare aceasta, uzura poate constitui sau nu un element al consumurilor directe de producţie.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Care este definiţia activelor materiale pe termen lung?
2. Cum se clasifică activele materiale pe termen lung?
3. Definiţi activele materiale în curs de execuţie, mijloacele fixe, resursele naturale, activele materiale pe termen lung uzurabile şi neuzurabile.
4. Cum se clasifică mijloacele fixe?
5. Care este modul de recunoaştere a activelor pe termen lung? Comentaţi definiţia recunoaşterii activului.
6. Caracterizaţi metodele de evaluare a activelor materiale pe termen lung, comentaţi-le prin exemple.

7. Expuneţi particularităţile contabilităţii activelor materiale în curs de execuţie (documente primare, centralizatoare, registre de evidenţă).
8. Caracterizaţi modul de recunoaştere şi de evaluare a terenurilor şi explicaţi particularităţile contabilităţii acestora.
9. Ce documente se întocmesc la intrările de mijloace fixe?
10. Explicaţi particularităţile contabilităţii obiectelor de mijloace fixe care necesită montaj şi a celor care nu necesită montaj, în funcţie de căile de intrare.
11. Caracterizaţi registrele de evidenţă sintetică şi analitică a mijloacelor fixe, în funcţie de forma de contabilitate.
12. Ce se înţelege prin durată de funcţionare utilă? Care este modul de stabilire a acesteia?
13. Care este obiectul de calculare a uzurii mijloacelor fixe?
14. Caracterizaţi metodele de calculare a uzurii mijloacelor fixe şi arătaţi particularităţile acestora.
15. Care este modul de revizuire a duratei de funcţionare utilă şi a metodei de calculare a uzurii mijloacelor fixe?
16. Ce se înţelege prin evidenţa sintetică şi analitică a uzurii mijloacelor fixe?
17. Care este modul de contabilizare a reparaţiei curente a mijloacelor fixe, în funcţie de modul şi locul de executare a lucrărilor de reparaţie?
18. Cum se ţine evidenţa sintetică a reparaţiei capitale a mijloacelor fixe?
19. Numiţi şi caracterizaţi documentele primare, centralizatoare şi registrele de evidenţă sintetică şi analitică a reparaţiei mijloacelor fixe.
20. Ce reprezintă investiţiile capitale ulterioare şi cum se contabilizează acestea?
21. Numiţi documentele primare şi explicaţi modul de contabilizare a ieşirii mijloacelor fixe, după caz:
    - casarea din cauza uzurii complete sau inutilităţii exploatării;
    - vânzarea;
    - schimbul cu alte active;
    - predarea cu titlu gratuit;
    - investirea sub formă de aport la capitalul statutar;
    - depistarea mijloacelor fixe lipsă constatate cu ocazia inventarierii etc.
22. Numiţi registrele de evidenţă sintetică şi analitică a ieşirii mijloacelor fixe, caracterizaţi-le;
23. Explicaţi particularităţile contabilizării resurselor naturale.

Capitolul 4. Contabilitatea arendei (chiriei)

Obiectivele capitolului:

- *Caracterizarea şi clasificarea arendei.*
- *Examinarea modului de contabilizare a arendei operaţionale şi finanţate.*

4.1. Caracteristica şi clasificarea arendei

Arenda reprezintă un acord, potrivit căruia arendatorul cedează arendaşului contra unei plăţi dreptul de utilizare a activului în decursul unei perioade de timp convenite.

Arenda se admite în toate ramurile economiei naţionale şi poate fi aplicată faţă de bunurile din toate tipurile şi formele de proprietate. În arendă pot fi transmise: terenurile şi alte resurse naturale, întreprinderile, clădirile, instalaţiile, încăperile, utilajele, tehnică agricolă şi de altă natură, mijloacele de transport, inventarul, instrumentele şi alte valori materiale. De comun acord cu creditorul gajist, obiect al arendei pot fi şi bunurile gajate.

În funcţie de gradul de repartizare între arendator şi arendaş a riscurilor şi avantajelor aferente utilizării şi deţinerii activelor arendate, arenda se subdivizează în ***operaţională*** şi ***finanţată***.

Arendă operaţională se consideră arenda în condiţiile căreia riscurile şi avantajele aferente folosirii şi deţinerii activelor arendate rămân pe seama arendatorului. În cazul aplicării acestei forme de arendă arendatorul transmite activele sale arendaşului pe un termen anumit pentru satisfacerea necesităţilor temporare. La expirarea termenului de arendă activele se restituie arendatorului. Pe durata termenului de arendă operaţională arendaşului i se transmite numai dreptul de folosire a bunurilor arendate, iar drepturile şi obligaţiile de proprietar aparţin arendatorului.

Arendă finanţată se consideră arenda în condiţiile căreia partea predominantă din riscurile şi avantajele aferente folosirii şi deţinerii activelor arendate trec de la arendator la arendaş. În acest caz este obligatorie respectarea şi reflectarea în contractul de arendă a cel puţin uneia din următoarele condiţii:

a) la expirarea termenului de arendă dreptul de proprietate asupra activelor arendate trece la arendaş;
b) la expirarea termenului de arendă arendaşul are dreptul să procure activul arendat la un preţ preferenţial mai mic decât valoarea de piaţă aşteptată;
c) termenul de arendă constituie cel puţin 75 % din durata de serviciu economic al activului arendat, indiferent de faptul dacă se transmite sau nu dreptul de proprietate;
d) la începutul termenului de arendă suma scontată a plăţilor minime de arendă constituie cel puţin 90% din valoarea venală a activului arendat.

Arenda finanţată are, de regulă, un caracter nereziliabil şi prevede:
a) recuperarea pe seama arendaşului a pierderilor arendatorului ocazionate de anularea contractului de arendă din iniţiativa arendaşului;
b) imputarea arendaşului a veniturilor şi cheltuielilor generate de variaţiile valorii rămase a activelor arendate;
c) acordarea arendaşului a dreptului prioritar de a prelungi contractul de arendă pe perioada ulterioară a arendei cu o plată de arendă mai joasă decât nivelul de piaţă.

La determinarea tipului (formei) arendei trebuie de luat în considerare următoarele:

- tipul (forma) arendei se stabileşte la începutul termenului de arendă, pornind de la clauzele contractului de arendă, şi trebuie să fie identic pentru arendator şi arendaş;
- arenda terenurilor se clasifică ca finanţată sau operaţională în baza aceloraşi principii ca şi arenda altor active. În acest caz se ţine seama de particularitatea terenurilor care, de obicei, au un termen nelimitat de serviciu economic şi, dacă la finele termenului de arendă nu se prevede transmiterea dreptului de proprietate arendaşului, el nu-şi asumă riscurile principale şi nu obţine toate avantajele aferente utilizării terenurilor. De aceea în asemenea situaţii arenda terenurilor se clasifică ca operaţională. În celelalte cazuri arenda terenurilor poate fi clasificată ca finanţată;
- arenda (cedarea drepturilor de folosire) activelor nemateriale se clasifică ca finanţată sau operaţională în funcţie de faptul dacă acestea sunt separabile de activele materiale sau nu. Clasificarea arendei activelor nemateriale inseparabile de cele materiale (de exemplu, transmiterea drepturilor de folosire a mijloacelor de transport, clădirilor etc.) se efectuează în baze generale, adică ca şi arenda altor active. Arenda activelor nemateriale separabile de cele materiale se

tratează, de obicei, ca arendă operațională, întrucât pe toată durata termenului de arendă titularul de drepturi rămâne proprietar al activelor nemateriale;

- leasing-ul reprezintă un tip de arendă în cadrul căreia locatorul (creditorul financiar) procură în proprietate utilajul indicat de locator (beneficiarul de leasing) de la un anumit vânzător (furnizor) şi îl cedează locatarului contra unei plăţi pentru utilizare temporară în scopuri de antreprenoriat. Leasing-ul este tratat drept activitate de întreprinzător desfăşurată în vederea investirii în baze contractuale a mijloacelor temporar disponibile sau împrumutate. Se distinge leasing operațional şi financiar care se înregistrează în contabilitatea locatorului şi locatarului în acelaşi mod ca şi operațiunile ordinare privind arenda.

Formele de arendă, modul de contabilizare a acesteia sunt determinate de ***Codul civil*, *Legea cu privire la arendă şi S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)”***.

Relaţiile dintre arendator şi arendaş se reglementează de contractul de arendă care se încheie în scris pe un termen anumit, dar nu mai mare de 99 ani. În contractul de arendă, de regulă, se reflectă:

- componența şi caracteristica activelor arendate;
- termenul de arendă;
- starea inițială şi valoarea contractuală a activelor arendate;
- mărimea plății de arendă, modul, condițiile şi termenele de achitare a acesteia;
- modul de utilizare şi obligațiile părților privind întreținerea şi reparația activelor arendate;
- responsabilitățile părților pentru încălcarea clauzelor contractului de arendă;
- răspunderea arendaşului pentru returnarea activelor arendate după expirarea termenului de arendă sau la anularea contractului de arendă.

4.2. Contabilitatea arendei operaționale

În cazul arendei operaționale activele arendate se reflectă în conturile contabilității financiare şi în *Bilanțul contabil* ale arendatorului. Plățile de arendă operațională cuprind sumele calculate pentru folosirea bunurilor arendate care se repartizează uniform pe perioade de gestiune sau prin altă metodă prevăzută în contractul de arendă.

Operațiunile privind arenda finanțată se reflectă în contabilitate în baza următoarelor documente primare:

- procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe şi a altor active;
- factura de expediţie;
- factura fiscală;
- dispoziţia de plată;
- bonul de plată;
- nota contabilă etc.

Evidenţa analitică a operaţiunilor privind arenda operaţională se ţine pe active arendate, arendatori/arendaşi, termene şi contracte de arendă.

Evidenţa arendei operaţionale la arendator

În cazul arendei operaţionale arendatorul efectuează următoarele operaţiuni:

- contabilizează activele transmise în arendă în conturile contabilităţii financiare;
- calculează uzura (amortizarea) activelor transmise în arendă atât în contabilitatea financiară, cât şi în scopuri fiscale;
- constată plata de arendă ca venit operaţional pe măsura calculării acesteia;
- suportă cheltuielile de reparaţie şi modernizare a activelor transmise în arendă (dacă contractul nu prevede altfel);
- reflectă suma impozitului pe venit de 5 % reţinută din plata de arendă (fără TVA);
- înregistrează ca venit (cheltuieli) sancţiunile calculate pentru încălcarea condiţiilor contractului de arendă;
- primeşte de la arendaş activele arendate după expirarea termenului de arendă sau la anularea contractului de arendă.

În cazul arendei operaţionale la arendator se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii de intrare (reevaluate) a activelor transmise în arendă ca corespondenţă între subconturile deschise în cadrul conturilor sintetice ***111 „Active nemateriale"***, ***122 „Terenuri"***, ***123 „Mijloace fixe"***, ***125 „Resurse naturale"***. De exemplu, la predarea în arenda operaţională a unei clădiri se va întocmi următoarea formulă contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe", subcontul „Mijloace fixe transmise în arendă operaţională"
Ct 123 „Mijloace fixe", subcontul „Clădiri".

2. Calcularea amortizării (uzurii, epuizării) activelor transmise în arendă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale" sau

Ct ***124 „Uzura mijloacelor fixe"***
Ct ***126 „Epuizarea resurselor naturale".***

3. Calcularea plății de arendă (fără TVA):
Dt ***241 „Casa"***
Dt ***242 „Cont de decontare"***
Dt ***243 „Cont valutar"*** – în cazul achitării plății de arendă în momentul calculării acesteia
Dt ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"*** – în cazul achitării ulterioare a plății de arendă
Ct ***612 „Alte venituri operaționale".***

4. Reflectarea sumei TVA aferente plății de arendă:
Dt ***241 „Casa"***
Dt ***242 „Cont de decontare"***
Dt ***243 „Cont valutar"*** – în cazul achitării plății de arendă în momentul calculării acesteia
Dt ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"*** – în cazul achitării ulterioare a plății de arendă
Ct ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul".***

5. Încasarea plății de arendă (cu scăderea impozitului pe venit de 5 % reținut la sursa de plată):
Dt ***241 „Casa"***
Dt ***242 „Cont de decontare"***
Dt ***243 „Cont valutar"***
Ct ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".***

6. Reflectarea impozitului pe venit de 5 % reținut la sursa de plată în cursul anului de gestiune:
Dt ***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"***
Ct ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".***

7. Trecerea în cont la finele anului de gestiune a impozitului pe venit de 5 % reținut la sursa de plată:
Dt ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***
Ct ***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".***

8. Înregistrarea cheltuielilor de reparație și modernizare a mijloacelor fixe transmise în arendă:
Dt ***714 „Alte cheltuieli operaționale"*** sau
Dt ***121 „Active materiale în curs de execuție"*** – în funcție de metoda de constatare a cheltuielilor de reparație aplicată de întreprindere
Ct ***812 „Activități auxiliare"*** sau

Ct 521 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte creanțe pe termen scurt" – în funcție de modul de efectuare a lucrărilor de reparație (în regie sau antrepriză).

9. Reflectarea sumei TVA aferentă valorii lucrărilor de reparație efectuate în antrepriză:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 521 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte creanțe pe termen scurt".

10. Primirea activelor de la arendaș după expirarea termenului de arendă sau la anularea contractului de arendă ca corespondență între subconturile deschise în cadrul conturilor sintetice ***111 „Active nemateriale"***, ***122 „Terenuri"***, ***123 „Mijloace fixe"***, ***125 „Resurse naturale"***. De exemplu, la primirea de la arendaș a clădirii transmise anterior în arenda operațională se va întocmi următoarea formulă contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe", subcontul „Clădiri"
Ct 123 „Mijloace fixe", subcontul „Mijloace fixe transmise în arendă operațională".

Evidența arendei operaționale la arendaș

În cazul arendei operaționale arendașul efectuează următoarele operațiuni:

- înregistrează activele primite în arendă în conturi extrabilanțiere la valoarea prevăzută în contractul de arendă;
- constată plata de arendă ca consumuri sau cheltuieli, în funcție de destinația și locul utilizării activelor arendate;
- suportă cheltuielile legate de întreținerea activelor arendate (dacă contractul nu prevede altfel);
- reține și achită la buget impozitul pe venit de 5% calculat din suma plății de arendă (fără TVA);
- reflectă ca cheltuieli (venituri) sancțiunile calculate pentru încălcarea condițiilor contractului de arendă.

Operațiunile privind arenda operațională se înregistrează la arendaș prin următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii contractuale a activelor primite în arendă:

Dt 911 „Active nemateriale arendate" sau
Dt 912 „Active materiale pe termen lung arendate".

2. Calcularea plății de arendă (fără TVA):

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative"

Dt 813 „Consumuri indirecte de producție" – în funcție de destinația și locul de utilizare a activului arendat
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

3. Trecerea în cont a TVA aferentă plății de arendă:
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

4. Achitarea plății de arendă (cu scăderea impozitului pe venit de 5 %):
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare".

5. Reținerea impozitului pe venit de 5 % din suma plății de arendă:
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

6. Înregistrarea cheltuielilor de întreținere a activelor arendate:
Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producție" – în funcție de destinația și locul efectiv de utilizare a activului arendat
Ct 211 „Materiale"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 214 „Uzura obiectelor de mică valoarea și scurtă durată"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" etc.

7. Returnarea activelor arendatorului după expirarea termenului de arendă sau la anularea contractului de arendă:
Ct 911 „Active nemateriale arendate" sau
Ct 912 „Active materiale pe termen lung arendate".

Exemplul 4.1

În luna noiembrie 2002 S.A. „Plai" a transmis S.R.L. „Viitorul" un autocamion în arendă operațională pe un termen de 6 luni. Valoarea de intrare a autocamionului constituie 50 000 lei, valoarea probabilă rămasă – 2 000 lei, valoarea contractuală –

40 000 lei. Conform condițiilor contractuale, plata de arendă lunară constituie 1 000 lei (fără TVA). Uzura autocamionului se calculează prin metoda casării liniare, conform normei uzurii anuale de 20 %.

Autocamionul a fost utilizat pentru transportarea şi comercializarea mărfurilor.

Pe parcursul termenului de arendă au fost efectuate următoarele cheltuieli:

la arendator:

- *reparația autocamionului efectuată în antrepriză în valoarea totală (fără TVA)* — *1 500 lei;*

la arendaş:

- *schimbul uleiului* — *900 lei;*
- *consumul de motorină* — *4 200 lei.*

După expirarea termenului de arendă autocamionul a fost returnat arendatorului.

În baza exemplului de mai sus la arendator şi arendaş se întocmesc formulele contabile prezentate în tabelul 4.1.

Tabelul 4.1

Înregistrări contabile privind arenda operațională

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			la arendator		la arendaş	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Transmiterea autocamionului în arendă	50 000	123	123	–	–
2.	Primirea autocamionului în arendă	40 000	–	–	912	–
3.	Calcularea plății de arendă lunare (fără TVA)	1 000	228	612	712	521
4.	Reflectarea sumei TVA aferente plății de arendă lunare (1 000 lei × 0,20)	200	228	534	534	521
5.	Înregistrarea valorii lucrărilor de reparație a autocamionului (fără TVA)	1 500	714	521	–	–
6.	Reflectarea sumei TVA aferentă valorii lucrărilor de reparație (1 500 lei × 0,20)	300	534	521	–	–
7.	Reflectarea valorii uleiului schimbat şi motorinei consumate (900 lei + 4200 lei)	5100	–	–	712	211
8.	Calcularea uzurii lunare a autocamionului [(50 000 lei – – 2 000 lei × 0,20%) : 12 luni)]	800	714	124	–	–
9.	Achitarea plății de arendă fără impozitul pe venit de 5 % [1 200 lei – (1 000 lei × 0,05)]	1 150	242	228	521	242

1	2	3	4	5	6	7
10.	*Înregistrarea impozitului pe venit de 5 % din suma plății de arendă achitate (1 000 lei × 0,005)*	*50*	*225*	*228*	*521*	*534*
11.	*Returnarea autocamionului arendatorului*	*40 000*	–	–	–	*912*
12.	*Primirea autocamionului de la arendaș*	*50 000*	*123*	*123*	–	–

4.3. Contabilitatea arendei finanțate

În cazul arendei finanțate activele arendate se înregistrează în conturile contabilității financiare și în *Bilanțul contabil* ale arendașului.

Plățile de arendă finanțată cuprind două elemente:

1) valoarea de răscumpărare (contractuală) a activelor arendate;
2) plata (dobânda) de arendă.

Mărimea elementelor specificate, precum și modul de calculare și plată a acestora, se stipulează în contractul de arendă. Drept bază de determinare a valorii de răscumpărare (contractuale) servește, de regulă, valoarea venală a activelor arendate.

Operațiunile privind arenda finanțată se reflectă în contabilitate în baza acelorași documente primare ca și în cazul arendei operaționale.

Evidența analitică a operațiunilor privind arenda finanțată se ține pe active arendate, arendatori/arendași, termene și contracte de arendă.

Evidența arendei finanțate la arendator

În cazul arendei finanțate arendatorul efectuează următoarele operațiuni:

- reflectă transmiterea activelor în arendă ca ieșire a acestora. În acest caz la începutul termenului de arendă valoarea de răscumpărare (contractuală) a activelor transmise în arendă se reflectă ca majorare a creanțelor și veniturilor anticipate, iar valoarea de bilanț a acestora se constată ca cheltuieli anticipate și decontare a valorii de intrare a activelor indicate. Un atare mod de abordare este condiționat de principiul prudenței, conform căruia veniturile se constată numai în cazul în care întreprinderea are o certitudine întemeiată în vederea obținerii acestora;
- înregistrează treptat (pe părți) valoarea de răscumpărare a activelor transmise în arendă ca venituri, iar valoarea de bilanț – ca cheltuieli ale activității de investiții. Această înregistrare se efectuează pe măsura survenirii termenelor de achitare a valorii de răscumpărare stabilite

prin contractul de arendă sau în cazul răscumpărării anticipate de către arendaş a activelor arendate;

- constată plata de arendă (dobânda) ca venit din activitatea financiară conform principiului specializării exerciţiilor. Mărimea plăţii se determină pentru fiecare perioadă de gestiune uniform (în părţi egale) sau prin altă metodă prevăzută în contractul de arendă;
- contabilizează activele returnate de arendaş în cazul anulării contractului de arendă.

Operaţiunile privind arenda finanţată se înregistrează la arendator prin următoarele formule contabile[1]:

1. Reflectarea valorii de răscumpărare (fără TVA) a activelor transmise în arendă:

Dt 134 „Creanţe pe termen lung"
Ct 422 „Venituri anticipate pe termen lung".

2. Înregistrarea TVA aferentă valorii de răscumpărare a activelor transmise în arendă:

Dt 134 „Creanţe pe termen lung"
Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat".

3. Reflectarea valorii de bilanţ a activelor transmise în arendă:

Dt 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 122 „Terenuri"
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 125 „Resurse naturale".

4. Casarea amortizării (uzurii, epuizării) activelor transmise în arendă:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale" sau
Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Dt 126 „Epuizarea resurselor naturale"
Ct 111 „Active nemateriale" sau
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 125 „Resurse naturale".

5. Reflectarea sumei cheltuielilor legate de transmiterea (demontarea, transportarea) activelor în arendă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"

[1] În acest paragraf nu sunt examinate operaţiunile de reţinere a impozitului pe venit în mărime de 5 % care se reflectă în contabilitate ca şi în cazul arendei operaţionale (vezi paragraful 4.2).

Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 812 „Activități auxiliare".

6. Reflectarea la finele anului de gestiune a cotei curente a:
   a) creanțelor pe termen lung:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 134 „Creanțe pe termen lung";

   b) veniturilor anticipate pe termen lung:

Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung"
Ct 515 „Venituri anticipate curente";

   c) cheltuielilor anticipate pe termen lung:

Dt 251 „Cheltuieli anticipate curente"
Ct 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung".

7. Reflectarea sumei valorii de răscumpărare a activelor transmise în arendă care urmează a fi achitată în perioada de gestiune curentă:

Dt 515 „Venituri anticipate curente"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții".

8. Înregistrarea TVA aferentă sumei valorii de răscumpărare a activelor transmise în arendă, care urmează a fi achitată în perioada de gestiune curentă:

Dt 535 „Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

9. Reflectarea sumei valorii de bilanț a activelor transmise în arendă, care urmează a fi decontată în perioada de gestiune curentă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Ct 251 „Cheltuieli anticipate curente".

10. Calcularea plății (dobânzii) de arendă aferentă perioadei de gestiune curentă:

Dt 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară".

11. Calcularea TVA aferentă plății (dobânzii) de arendă:

Dt 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

12. Încasarea valorii de răscumpărare și a plății (dobânzii) de arendă aferente perioadei de gestiune curente:

Dt 241 „Casa" sau
Dt 242 „Cont de decontare"

Dt 243 „Cont valutar”
Ct 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate” şi
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

Evidența arendei finanțate la arendaş

În cazul arendei finanțate arendaşul efectuează următoarele operațiuni:

- reflectă bunurile luate în arendă ca active, iar plățile de arendă care urmează a fi achitate – ca datorii;
- calculează amortizarea (uzura, epuizarea) activelor arendate în acelaşi mod ca şi pentru activele proprii;
- suportă cheltuielile de reparație, modernizare şi întreținere a activelor arendate;
- achită treptat (pe părți) valoarea de răscumpărare a activelor arendate în termenele stabilite prin contractul de arendă;
- calculează şi recunoaşte în fiecare perioadă de gestiune plata (dobânda) de arendă ca cheltuieli ale activității financiare;
- înregistrează operațiunile de transmitere a activelor arendate în proprietatea sa după expirarea termenului de arendă sau în cazul răscumpărării anticipate a acestora.

Operațiunile privind arenda finanțată se înregistrează la arendaş prin următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii activelor (fără TVA) primite în arendă:

Dt 111 „Active nemateriale”
Dt 122 „Terenuri”
Dt 123 „Mijloace fixe”
Dt 125 „Resurse naturale” (subconturile corespunzătoare de evidență a activelor primite în arendă finanțată)
Ct 421 „Datorii de arendă pe termen lung”.

2. Înregistrarea sumei TVA aferentă valorii activelor primite în arendă:

Dt 226 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”
Ct 421 „Datorii de arendă pe termen lung”.

3. Calcularea amortizării (uzurii, epuizării) activelor primite în arendă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale”
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative”
Dt 813 „Consumuri indirecte de producție” – în funcție de destinația şi locul de utilizare a activelor arendate
Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale” sau
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe”

Ct 126 „Epuizarea resurselor naturale" (subconturile corespunzătoare de evidență a amortizării (uzurii, epuizării) activelor primite în arenda finanțată).

4. Reflectarea sumei valorii activelor primite în arendă ce urmează a fi achitată în perioada de gestiune curentă:

Dt 421 „Datorii de arendă pe termen lung"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

5. Trecerea în cont a TVA aferentă valorii activelor primite în arendă care urmează a fi achitată în perioada de gestiune curentă:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 226 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat".

6. Calcularea plății (dobânzii) de arendă aferentă perioadei de gestiune curente:

Dt 722 „Cheltuieli ale activității financiare"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

7. Trecerea în cont a TVA aferentă plății (dobânzii) de arendă calculate:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

8. Achitarea valorii activelor primite în arendă şi a plății (dobânzii) de arendă aferente perioadei de gestiune curente:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 241 „Casa" sau
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

9. Reflectarea valorii activelor răscumpărate trecute în proprietatea arendaşului:

Dt 111 „Active nemateriale" sau
Dt 122 „Terenuri"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 125 „Resurse naturale" (subconturile corespunzătoare de evidență a activelor, în funcție de tipurile acestora)
Ct 111 „Active nemateriale" sau
Ct 122 „Terenuri"
Ct 123 „Mijloace fixe"

Ct 125 „Resurse naturale" (subconturile corespunzătoare de evidenţă a activelor primite în arendă finanţată).

10. Reflectarea amortizării (uzurii, epuizării) activelor răscumpărate:
Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale" sau
Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Dt 126 „Epuizarea resurselor naturale" (subconturile corespunzătoare de evidenţă a amortizării (uzurii, epuizării) activelor primite în arenda finanţată)
Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale" sau
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 126 „Epuizarea resurselor naturale" (subconturile de evidenţă a amortizării (uzurii, epuizării) activelor, în funcţie de tipurile acestora).

Exemplul 4.2

În luna ianuarie 2002 S.A. „Plai" a transmis în arendă S.R.L. „Făguraş" o clădire pentru oficiu pe un termen de 5 ani. Conform contractului, după expirarea termenului de arendă, clădirea trece în proprietatea arendaşului. Valoarea de intrare a clădirii constituie 200 000 lei (fără TVA), suma uzurii acumulate – 80 000 lei, valoarea de răscumpărare (fără TVA) – 140 000 lei.

Uzura clădirii se calculează conform metodei casării liniare, norma uzurii anuale este de 1,5 %. Plata de arendă (dobânda) constituie 15 % din valoarea de răscumpărare rămasă şi se achită anual. Valoarea de răscumpărare se achită la finele fiecărui an de gestiune în părţi egale.

În baza exemplului dat la arendator şi arendaş se întocmesc formulele contabile prezentate în tabelul 4.2.

Tabelul 4.2

Înregistrări contabile privind arenda finanţată

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor			
			la arendator		la arendaş	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea valorii de răscumpărare a clădirii transmise (primite) în arendă	140 000	134	422	123	421
2.	Înregistrarea TVA aferentă valorii de răscumpărare a clădirii transmise (primite) în arendă (140 000 lei × 0,20)	28 000	134	535	226	421
3.	Reflectarea valorii de bilanţ a clădirii transmise în arendă (200 000 lei – 80 000 lei)	120 000	141	123	–	–
4.	Casarea uzurii acumulate a clădirii transmise în arendă	80 000	123	124	–	–

1	2	3	4	5	6	7
5.	Calcularea sumei uzurii lunare a clădirii arendate [(140 000 lei × 0,015) : 12]	175	–	–	713	124
6.	Înregistrarea la finele anului de gestiune a cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor pe termen lung care urmează a fi achitate în anul de gestiune curent (140 000 lei : 5 ani)	28 000	229	134	421	521
	b) veniturilor anticipate pe termen lung (140 000 lei : 5 ani)	28 000	422	515	–	–
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung (120 000 lei : 5 ani)	24 000	251	141	–	–
7.	Trecerea la venituri a valorii de răscumpărare a clădirii arendate care urmează a fi achitată în anul de gestiune curent	28 000	515	621	–	–
8.	Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanț a clădirii arendate aferentă anului de gestiune curent	24 000	721	251	–	–
9.	Înregistrarea sumei TVA aferentă valorii de răscumpărare a clădirii care urmează a fi achitată în anul de gestiune curent (28 000 lei × 0,20)	5 600	535	534	534	226
10.	Calcularea plății (dobânzii) de arendă aferentă anului de gestiune curent (140 000 lei × 0,15)	21 000	228	622	722	521
11.	Înregistrarea sumei TVA aferentă plății (dobânzii) de arendă calculate (21 000 lei × 0,20)	4 200	228	534	534	521
12.	Încasarea (transferarea):					
	- sumei valorii de răscumpărare aferentă anului de gestiune curent (28 000 lei + 5 600 lei)	33 600	242	229	521	242
	- plății (dobânzii) de arendă (21 000 lei + 4 200 lei)[1]	25 200	242	228	521	242
	Total	**58 800**				

[1] În scopul simplificării calculelor în exemplul de față nu sunt prezentate formulele contabile privind reflectarea impozitului pe venit în mărime de 5 %.

4.4. Contabilitatea tranzacţiilor privind vânzarea activelor cu arendă reversibilă

În practica economică deseori apar cazuri de vânzare a activelor pe termen lung cu arendă reversibilă ulterioară (leasing reversibil). Aceste tranzacţii pot fi condiţionate de diferite cauze cum ar fi:. insuficienţa de mijloace circulante necesare pentru achitarea datoriilor şi desfăşurarea/lărgirea activităţii de întreprinzător; existenţa relaţiilor specifice reciproce dintre vânzător şi cumpărător etc.

Tranzacţiile privind vânzarea activelor pe termen lung cu arendă reversibilă trebuie să fie perfectate prin contracte de două tipuri:

- cumpărare-vânzare;
- arendă.

Modul de contabilizare a tranzacţiilor nominalizate sunt reglementate de ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"***. Conform paragrafului 48 din ***S.N.C. 17***, tranzacţiile privind vânzarea activelor cu arendă reversibilă cuprind două operaţiuni principale:

1) vânzarea-cumpărarea activului;
2) transmiterea acestui activ în arendă vânzătorului.

Prima operaţiune (vânzarea-cumpărarea activului) se reflectă la vânzător ca o vânzare ordinară a activelor, iar la cumpărător – ca procurare a acestora. Vânzătorul înregistrează valoarea de bilanţ a activelor vândute ca cheltuieli, iar valoarea de vânzare (fără TVA) a acestora – ca venituri din activitatea de investiţii. Cumpărătorul evaluează şi constată bunurile cumpărate ca active în conformitate cu cerinţele ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"*** şi ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"***.

La efectuarea celei de-a doua operaţiunii (transmiterea-primirea activului în arendă) vânzătorul are atribuţii de arendaş, iar cumpărătorul – de arendator. În acest caz activele arendate se contabilizează şi se reflectă în rapoartele financiare ale arendaşilor şi arendatorilor în funcţie de tipul (forma) de arendă şi condiţiile contractului de arendă (modul de clasificare a arendei şi contabilizare a acesteia este expus în paragrafele 4.2 şi 4.3. din prezentul capitol).

Să examinăm modul de contabilizare a tranzacţiilor privind vânzarea activelor cu arendă reversibilă în baza unui exemplu concret.

Exemplul 4.3

Firma „Plai" (în continuare – vânzător-arendaş) a vândut S.R.L. „Stejar" (în continuare – cumpărător-arendator) o instalaţie frigorifică destinată păstrării mărfurilor cu condiţia arendei operaţionale reversibile a acesteia.

Valoarea de intrare a instalaţiei frigorifice constituie 112 500 lei, suma uzurii acumulate – 31 200 lei, valoarea de răscumpărare (fără TVA) – 90 000 lei. Termenul de arendă constituie 14 luni (15 mai 2002 – 14 iulie 2003). Conform condiţiilor contractuale, plata de arendă se achită la finele fiecărui trimestru în sumă de 6 000 lei (fără TVA).

Termenul de funcţionare utilă a instalaţiei frigorifice stabilit de cumpărătorul-arendator constituie 8 ani. Uzura se calculează prin metoda casării liniare conform normei anuale de 12,5 %. După expirarea termenului de arendă instalaţia frigorifică a fost returnată cumpărătorului-arendator.

În baza exemplului de mai sus se întocmesc formulele contabile prezentate în tabelul 4.3.

Tabelul 4.3.

Înregistrări contabile privind tranzacţiile aferente vânzării activelor cu arendă reversibilă

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor: la vânzător-arendaş, debit	la vânzător-arendaş, credit	la cumpărător-arendator, debit	la cumpărător-arendator, credit
1	2	3	4	5	6	7
	Vânzarea-cumpărarea instalaţiei frigorifice					
1.	Reflectarea valorii de vânzare (fără TVA) a instalaţiei frigorifice vândute/cumpărate	90 000	229	621	123	521
2.	Înregistrarea TVA aferentă valorii de vânzare a instalaţiei frigorifice (90 000 lei × 0,20)	18 000	229	534	534	521
3.	Reflectarea valorii de bilanţ a instalaţiei frigorifice vândute (112 500 lei – 31 200 lei)	81 300	721	123	–	–
4.	Casarea uzurii acumulate a instalaţiei frigorifice vândute	31 200	124	123	–	–
5.	Încasarea (transferarea) mijloacelor băneşti pentru instalaţia frigorifică vândută/cumpărată (90 000 lei + 18 000 lei)	108 000	242	229	521	242
	Transmiterea-primirea în arendă a instalaţiei frigorifice					
6.	Reflectarea valorii instalaţiei frigorifice primite (transmise) în arendă	90 000	912	–	123	123

1	2	3	4	5	6	7
7.	*Calcularea uzurii lunare a instalației frigorifice arendate [(90 000 lei × 0,125) : 12 luni]*	938	–	–	714	124
8.	*Calcularea plății de arendă pe trimestrul II al anului 2002 [(6 000 lei × 1,5 luni) : 3 luni]*	3 000	712	521	228	612
9.	*Înregistrarea TVA aferentă plății de arendă calculate (3 000 lei × 0,20)*	600	534	521	228	534
10.	*Încasarea (transferarea) plății de arendă fără impozitul pe venit în mărime de 5% [(3 000 lei + 600 lei) – (3 000 lei × 0,05)]*	3 450	521	242	242	228
11.	*Reflectarea sumei impozitului pe venit în mărime de 5% (3 000 lei × 0,05)*	150	521	534	225	228
12.	*Returnarea (primirea) instalației frigorifice după expirarea termenului de arendă*	90 000	–	912	123	123

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Definiţi arenda.
2. Care sunt criteriile de clasificare a arendei?
3. Caracterizaţi arenda operaţională.
4. Care condiţii trebuie să fie respectate în cazul arendei finanţate?
5. Când se stabileşte tipul (forma) arendei?
6. Care este definiţia leasing-ului.
7. Care operaţiuni sunt efectuate de arendator în cazul arendei operaţionale?
8. Care operaţiuni sunt efectuate de arendaş în cazul arendei operaţionale?
9. Unde se reflectă activele în cazul arendei operaţionale:
   a) în bilanţul arendatorului;
   b) în bilanţul arendaşului?
10. Care operaţiuni efectuează arendatorul în cazul arendei finanţate?
11. Care operaţiuni efectuează arendaşul în cazul arendei finanţate?
12. Unde se reflectă activele în cazul arendei finanţate:
    a) în bilanţul arendatorului;
    b) în bilanţul arendaşului?
13. Care operaţiuni se efectuează în cazul tranzacţiilor de vânzare a activelor cu arendă reversibilă?

Capitolul 5. Contabilitatea stocurilor

Obiectivele capitolului:

- ***Definirea stocurilor de mărfuri şi materiale.***
- ***Descrierea regulilor şi metodelor de evaluare a stocurilor.***
- ***Prezentarea componentelor de bază ale costului de achiziţie.***
- ***Documentarea operaţiunilor privind intrările de stocuri.***
- ***Examinarea sistemului informaţional contabil al stocurilor.***
- ***Explicarea modului de contabilizare a operaţiunilor privind stocurile de mărfuri şi materiale şi a modului de reflectare a acestora în registrele contabile.***

5.1. Componenţa, caracteristica şi clasificarea stocurilor

Componenţa, caracteristica, modul de evaluare şi constatare a stocurilor sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***.

Stocurile de mărfuri şi materiale cuprind categoriile de bunuri economice aflate la dispoziţia întreprinderii şi destinate:

- pentru a fi consumate la prima lor utilizare;
- pentru a fi înregistrate ca producţie în curs de execuţie;
- pentru a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie.

Spre deosebire de celelalte categorii de bunuri aflate în întreprindere, stocurile se caracterizează prin faptul că se consumă la prima lor utilizare în procesul de producţie şi trebuie înlocuite cu exemplare noi. În cadrul ciclului de exploatare se parcurg mai multe faze ale ciclului economic din întreprindere: aprovizionare – producţie – desfacere, în care stocurile îşi schimbă atât forma, cât şi conţinutul lor material. Astfel, în cazul întreprinderilor de producţie, **în faza de aprovizionare** activele circulante sub formă de disponibilităţi băneşti se transformă în active circulante sub formă de stocuri de materii prime şi materiale consumabile; **în faza de producţie** stocurile de materii prime şi materiale consumabile se transformă în stocuri de semifabricate şi produse finite; **în faza de desfacere** stocurile de semifabricate

şi produse finite sunt vândute clienţilor, iar în urma decontărilor cu clienţii se transformă în active circulante sub formă de disponibilităţi băneşti.

În cazul întreprinderilor de comerţ, ciclul de exploatare constă numai din două faze ale circuitului economic: aprovizionare şi desfacere. În faza de aprovizionare întreprinderea cumpără bunuri, deci activele circulante băneşti se transformă în active circulante sub formă de stocuri de mărfuri. În faza de desfacere are loc revânzarea lor în aceeaşi stare (stocurile de mărfuri se transformă în active circulante băneşti).

Potrivit paragrafului 6 din *S.N.C. 2*, stocurile de mărfuri şi materiale sunt reprezentate de:

a) materiale;
b) animale la creştere şi îngrăşat;
c) obiecte de mică valoare şi scurtă durată;
d) producţie în curs de execuţie;
e) produse;
f) mărfuri, inclusiv terenuri şi alte active materiale curente şi pe termen lung achiziţionate şi destinate revânzării.

Materialele, la rândul lor, pot fi divizate în materii prime şi materiale consumabile.

Materiile prime sunt bunurile care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.

Materialele consumabile sunt acele categorii de bunuri de natura activelor curente (materiale auxiliare, combustibil, ambalaje, piese de schimb, materiale de construcţie, seminţe, furaje, alte materiale consumabile) care participă direct la procesul de producţie, fără a se regăsi, de regulă, în conţinutul material al produselor fabricate.

Animalele cuprind animalele tinere existente în întreprindere (născute sau cumpărate) în scopul creşterii, pentru a fi trecute la îngrăşat sau la animale de muncă (mijloace fixe).

Obiectele de mică valoare şi scurtă durată sunt bunurile cu o valoare nu mai mare decât limita stabilită pentru a fi considerate ca mijloace fixe (1 000 de lei), indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea acestora, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamente şi dispozitivele de uz general şi special, îmbrăcămintea de protecţie şi alte obiecte similare). În

componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată sunt incluse și construcțiile speciale provizorii (neprevăzute în lista de titluri).

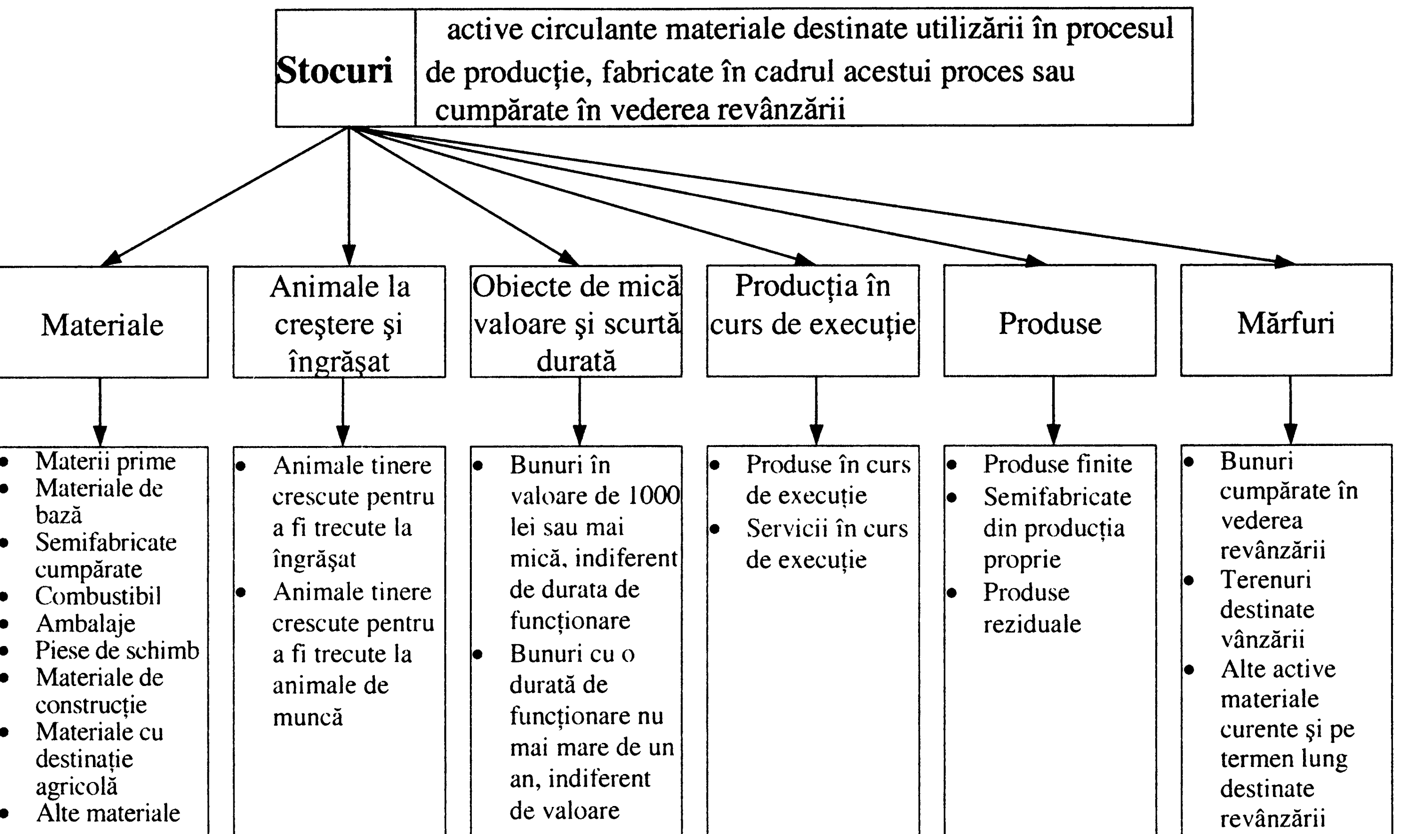
Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele terminate, dar nesupuse probelor și recepției calitative și cantitative sau necompletate în întregime. Ea cuprinde atât producția de bunuri, cât și cea de prestări servicii în curs de execuție sau neterminate.

Produsele sunt reprezentate de bunuri în diferite faze din procesul de producție sau alte activități, destinate livrării terților și, în unele cazuri, consumului intern. Concomitent cu produsele finite, din același proces de producție se obțin **produse reziduale,** care sunt necorespunzătoare din punct de vedere calitativ și ulterior au o altă întrebuințare: deșeuri, materiale recuperabile. În componența produselor sunt incluse de asemenea și semifabricatele provenite din producție proprie, al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau pot fi livrate în această stare terților.

Mărfurile sunt bunurile pe care întreprinderea le cumpără în vederea revânzării. Toate aceste bunuri și servicii pot face obiectul contabilității stocurilor numai în măsura în care ele constituie proprietatea întreprinderii, inclusiv și acele aflate în custodie, în prelucrare sau consignație la terți.

Structura stocurilor de mărfuri și materiale este prezentată în schema 5.1.

Stocurile de mărfuri și materiale aflate în circuitul economic al întreprinderii se caracterizează prin stocuri inițiale și finale, iar operațiunile și tranzacțiile cu acestea fac necesară evidențierea procurărilor, a stocurilor disponibile spre vânzare (consum) și respectiv a costului efectiv al stocurilor vândute sau trecute pentru consum. Interdependența dintre acești indicatori este prezentată în schema 5.2.



Schema 5.1. Structura şi componenţa stocurilor de mărfuri şi materiale



Schema 5.2. Relații de interdependență între stocuri în procesul circuitului economic

În funcție de necesități și obiective, contabilitatea determină sau verifică informațiile privind unul din indicatorii sus-numiți. De exemplu, dacă întreprinderea dispune de informații privind costul stocurilor inițiale, finale și procurările, se poate determina cu ușurința costul stocurilor disponibile pentru vânzare (consum), precum și costul stocurilor vândute (consumate). În cazul când întreprinderea dispune de date referitoare la stocurile inițiale, procurări și costul vânzărilor (consumurilor), este posibilă determinarea costului stocurilor disponibile pentru vânzare (consum) și a costului stocurilor finale.

În mod logic indicatorii prezentați în schema 5.2 se vor determina astfel:

1. Costul stocurilor disponibile pentru vânzare (consum):

   125 340 + 734 930 = 860 270 (lei).

2. Costul vânzărilor (consumurilor):

   860 270 – 97 580 = 762 960 (lei).

3. Costul stocurilor finale:

   860 270 – 762 690 = 97 580 (lei).

5.2. Constatarea și evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale

Declanșarea și derularea operațiunilor și tranzacțiilor economico-financiare, procurările de bunuri economice, consumul sau vânzarea lor, angajarea unor cheltuieli, obținerea veniturilor, încasarea creanțelor, plata datoriilor ș.a. necesită înregistrarea oportună și corectă a acestora în contabilitate. În vederea realizării acestui obiectiv contabilitatea trebuie să constate și să evalueze corect bunurile economice intrate sau ieșite din întreprindere, precum și alte mijloace, surse sau procese economice generate de mișcarea acestor bunuri.

În conformitate cu ***Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare,*** constatarea este un proces de includere în rapoartele

financiare a postului care corespunde definiției elementului din raportul financiar şi următoarelor criterii de constatare:

- avantajele economice viitoare aferente postului pot fi obținute (pierdute) de întreprindere;
- postul are o valoare care poate fi evaluată cu un grad înalt de exactitate.

Pentru a determina corespunderea acestor criterii şi ca urmare recunoaşterea activelor sau altor posturi în rapoartele financiare, este necesar de ținut cont de noțiunea de esențialitate. Legătura reciprocă dintre posturile unui sau altui raport financiar face ca postul care corespunde definiției şi criteriilor de constatare a unui anumit element să impună în mod automat constatarea altui element. De exemplu, procurarea materialelor sau altor stocuri de la furnizori generează automat şi datoria întreprinderii față de acestea, iar livrarea produselor finite, mărfurilor către clienți conduce la apariția creanțelor cumpărătorilor față de întreprindere.

Stocurile achiziționate se constată în contabilitate, indiferent de achitarea contravalorii acestora, cu condiția existenței obligatorii a documentului primar însoțitor (factura de expediție, factură fiscală, actul de achiziție, bonul de intrare etc.).

Potrivit prevederilor *S.N.C. 2*, valoarea stocurilor vândute se constată drept cheltuială a perioadei în care se determină veniturile din aceste vânzări, fapt care asigură concordanța dintre cheltuielile efectuate şi veniturile obținute. În cazul când întreprinderea evaluează stocurile la valoarea realizabilă netă (V.R.N.), se înregistrează pierderi (apar ca diferența dintre cost şi V.R.N) care trebuie să fie constatate drept cheltuieli în perioada în care s-a efectuat evaluarea şi s-a utilizat V.R.N. Este de menționat că în practică pot fi cazuri când în următoarea perioadă de gestiune valoarea realizabilă netă a stocurilor se majorează şi, ca rezultat, diferența din aceasta în limitele costului stocurilor se constată ca venit în perioada în care s-a produs majorarea V.R.N.

În ceea ce priveşte valoarea stocurilor utilizate pentru crearea mijloacelor fixe în regie sau finisarea şi montajul acestora, este necesar de concretizat că valoarea obiectelor de mijloace fixe se constată ca cheltuiala treptat, pe toată durata de exploatare utilă a activelor create sau montate.

Potrivit prevederilor actelor normative în vigoare, stocurile de mărfuri şi materiale pot fi evaluate în următoarele momente reprezentative ale perioadei de gestiune:

- ***la intrarea în patrimoniu (în întreprindere);***
- ***la ieşirea (trecerea în consum) din patrimoniu;***
- ***la inventariere;***
- ***la data întocmirii rapoartelor financiare.***

Este de menţionat că în literatura de specialitate **evaluarea la intrarea în patrimoniu** este denumită evaluare iniţială (istorică), evaluarea la ieşire – evaluare curentă, iar la data întocmirii rapoartelor financiare – evaluare de bilanţ.

Regula generală de evaluare şi înregistrare a stocurilor este evaluarea la valoarea de intrare (istorică) care poate fi:

- pentru bunurile achiziţionate de la terţi – valoarea de cumpărare plus cheltuielile privind achiziţionarea;
- pentru bunurile obţinute din producţia proprie – costul efectiv al consumurilor de producţie care cuprinde consumurile materiale directe, consumurile directe privind retribuirea muncii, precum şi consumurile indirecte de producţie;
- în cazul schimbului stocurilor în procesul operaţiunilor comerciale între părţile independente – valoarea venală a bunurilor primite sau predate în procesul schimbului;
- pentru stocurile aduse ca aport la capital obţinute cu titlu gratuit sau prin donaţie – valoarea de utilitate.

La intrarea în patrimoniu stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate astfel:

Materiile prime şi materialele, obiectele de mică valoare şi scurtă durată, animalele, mărfurile şi alte bunuri cumpărate – la **valoarea de intrare**, care constă din următoarele elemente:

a) valoarea (preţul) de cumpărare a stocurilor;
b) taxe vamale aferente stocurilor importate;
c) cheltuieli accesorii de achiziţionare.

Acestea sunt cheltuieli directe sau indirecte legate de aprovizionare până la intrarea bunurilor în gestiune: comisioane, cheltuieli de tranzit, asigurare, transport extern, transport pe parcursul intern, cheltuieli de încărcare-descărcare, recepţie etc.

În costul de achiziţie nu se includ impozitele care ulterior urmează a fi restituite întreprinderii de către organele fiscale şi rabaturile acordate de furnizori.

Producţia în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, precum şi alte bunuri fabricate de întreprindere sunt evaluate la **costul efectiv** format din:

a) consumuri materiale directe;
b) consumuri directe privind retribuirea muncii;
c) consumuri indirecte de producţie.

Stocurile primite în urma schimbului (barter) sunt evaluate în felul următor:

1) la valoarea venală a stocurilor primite în urma schimbului, corectată cu suma mijloacelor băneşti plătite sau echivalentul acestora;
2) la valoarea venală a stocurilor eliberate în procesul schimbului, corectată cu suma mijloacelor băneşti plătite sau echivalentul acestora;
3) la valoarea de bilanţ a stocurilor destinate schimbului, în cazul când nu există valoarea venală confirmată;
4) la valoarea contractuală.

În continuare se prezintă modul de formare a costului de achiziţie al stocurilor în baza următoarelor informaţii.

Exemplul 5.1

Întreprinderea „Crizantema", înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, a cumpărat materii prime de la furnizori. Factura fiscală cuprinde:

- *valoarea contractuală a materiilor prime* 145 230 lei
- *cheltuieli de transport* 12 400 lei
- *cheltuieli de încărcare* 1 270 lei
- *taxa pe valoarea adăugată (20 %)* 31 780 lei

Total pentru plată 190 680 lei.

Încărcătura în cauză a fost asigurată în timpul transportării de către compania de asigurări „Prosperare" care a prezentat factura în sumă de 6 000 lei, inclusiv TVA.

La sosirea materiilor prime la întreprindere, acestea au fost descărcate de către lucrătorii proprii, salariul calculat constituind 147 lei.

Potrivit documentelor primare sus-numite, costul de achiziţie al materiilor prime achiziţionate se va determina în modul următor:

Tabelul 5.1

Determinarea costului de achiziţie al materiilor prime procurate

(în lei)

Nr. cr.	Elementele costului de achiziţie	Valoarea
1.	Valoarea contractuală (preţul de procurare)	145 230
2.	Cheltuieli de transport	12 400
3.	Cheltuieli de încărcare	1 270
4.	Cheltuieli privind asigurările	5 000
5.	Cheltuieli de descărcare	147
	Costul de achiziţie (1 + 2 + 3 + 4 + 5)	164 047

Este de menţionat că cheltuielile accesorii procesului de aprovizionare se includ direct sau indirect în costul de achiziţie al stocurilor, conform prevederilor politicii de contabilitate a întreprinderii. În cazul efectuării cheltuielilor proprii (transport, încărcare, descărcare), de regulă, nu este posibilă determinarea imediată a acestora şi, ca urmare, repartizarea lor. În

cursul perioadei de gestiune se procedează la înregistrarea acestor cheltuieli în conturi separate, iar la sfârşitul ei sunt repartizate (incluse în costul stocurilor achiziţionate), potrivit bazei de repartizare, care poate fi valoarea de cumpărare sau cantitatea stocurilor achiziţionate.

În condiţiile economiei de piaţă, influenţate uneori şi de fenomenul inflaţionist, bunurile economice se achiziţionează la diferite preţuri şi, ca rezultat, acestea întră în patrimoniu la diferite valori. Acest fapt face dificilă identificarea cu exactitate a valorii de intrare (costului) a bunurilor economice la ieşirea din patrimoniu. În practica contabilă internaţională şi naţională se folosesc mai multe metode de evaluare a bunurilor la ieşirea din patrimoniu, toate având la bază valoarea de intrare (iniţială sau costul istoric).

În paragrafele 19–25 din ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, cu modificările şi completările din 3 martie 2000, se precizează că la evaluarea stocurilor de mărfuri şi materiale în contabilitatea curentă pot fi aplicate următoarele metode:

- *costului normativ;*
- *vânzărilor cu amănuntul;*
- *de identificare;*
- *costului mediu ponderat (C.M.P.);*
- *primei intrări – primei ieşiri (FIFO);*
- *ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO).*

Metoda costului normativ poate fi utilizată la evaluarea curentă şi controlul operativ al existenţei şi circulaţiei produselor finite şi producţiei în curs de execuţie. La determinarea costului normativ trebuie să se ţină cont de nivelul normativ al consumurilor şi cheltuielilor materiale şi de muncă vie directe, precum şi al consumurilor şi cheltuielilor indirecte.

Metoda vânzărilor cu amănuntul, numită şi procentul de profit global, se recomandă a fi aplicată în comerţ la evaluarea unei cantităţi mari de mărfuri care au un profit relativ egal în preţul vânzărilor, în cazul unui sortiment care variază rapid.

Metoda de identificare se aplică, de regulă, în cazul determinării costului unităţilor stocurilor de mărfuri şi materiale ce nu sunt reciproc substituibile, precum şi a costului stocurilor produse şi destinate unor proiecte speciale.

Metodele costului mediu ponderat (C.M.P.), primei intrări – primei ieşiri (FIFO), ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO) se aplică la determinarea costului stocurilor ieşite (trecute în consum) cu un sortiment variat şi reciproc substituibile.

Costul mediu ponderat poate fi determinat în două variante:

1) *stabilirea unui cost mediu ponderat unitar calculat ca raportul dintre valoarea stocului şi cantitate, după fiecare intrare;*

2) *determinarea unui cost mediu ponderat unitar lunar (sau în alte perioade care, în principiu, nu trebuie să depășească durata medie de păstrare) calculat ca raportul dintre valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor în cursul lunii (perioadei) și cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate în cursul lunii (perioadei).*

Relațiile de determinare a costului mediu ponderat unitar și a valorii stocurilor ieșite pot fi prezentate astfel:

$$\text{C.M.P.} = \frac{\text{(Valoarea stocului inițial + Valoarea intrărilor)}}{\text{(Cantitatea în stocul inițial + Cantitatea intrată)}};$$

Valoarea stocurilor ieșite = C.M.P. × Cantitatea stocurilor ieșite.

Pentru exemplificarea modului de determinare a costului mediu ponderat după fiecare intrare în parte și actualizat periodic (lunar), precum și a costului stocurilor ieșite în cazul aplicării metodelor FIFO sau LIFO, folosim informațiile cuprinse în exemplul 5.2.

Exemplul 5.2

Să presupunem că întreprinderea „Noroc" are la 1 noiembrie a. c. un stoc de materiale „X" (2 000 unități cantitative) la un cost efectiv de 340 lei/unitatea.

În cursul lunii noiembrie s-au efectuat următoarele operațiuni economice.

Tabelul 5.2

Înregistrări contabile privind mişcarea materialelor „X"

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	În baza facturii de expediție nr.314 la 10 noiembrie s-au cumpărat materiale „X" (800 unități × 340 lei/unitatea)	276 000	211	521
2.	La 19 noiembrie s-au eliberat în producția de bază materiale „X" (600 unități), bonul de consum nr.1049	204 858	811	211
3.	Potrivit bonului de consum nr.2030, la 25 noiembrie s-au eliberat materiale (1 200 unități) pentru întreținerea mijloacelor fixe	409 716	813	211
4.	La 26 noiembrie, în baza facturii de expediție nr.356, s-au achiziționat materiale „X" (1 400 unități × 350 lei)	490 000	211	521
5.	Potrivit facturii de expediție nr.1093 din 30 noiembrie , s-au vândut materiale „X" (1 000 unități)	346 430	714	211

În continuare, în baza informaţiilor de mai sus, vor fi examinate diferite metode de evaluare curentă a stocurilor, iar în jurnalul de înregistrări vor fi înscrise datele calculate prin metoda costului mediu ponderat actualizat după fiecare intrare.

Utilizând datele din exemplul prezentat, se determină costul mărfurilor prin metodele descrise anterior.

Conform ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, metoda costului mediu ponderat poate fi aplicată în două variante şi anume:

1) ***actualizarea costului mediu ponderat unitar după fiecare intrare***;
2) ***actualizarea periodică a costului mediu ponderat unitar fie lunar, fie în alte perioade*** (care, în principiu, nu trebuie să depăşească durata medie de păstrare). **Avantajul** acestei metode constă în nivelarea variaţiilor de preţuri în condiţiile fluctuaţiei lor, iar **dezavantajul** – în necesitatea aşteptării sfârşitului perioadei pentru evaluarea ieşirilor.

Tabelul 5.3

Actualizarea costului mediu ponderat unitar după fiecare intrare

(în lei)

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			Preţ unitar
		intrări	ieşiri	stoc	debit	credit	sold	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.11.	Stoc iniţial	–	–	2 000	–	–	680 000	340
10.11.	Intrări, factura nr.314	800	–	2 800	276 000	–	956 000	345
19.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.1049	–	600	2 200	–	204 858	751 142	341,43
25.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.2030	–	1 200	1 000	–	409 716	341 426	341,43
26.11.	Intrări, factura nr. 356	1 400	–	2 400	490 000	–	831 426	350
30.11.	Ieşiri, factura nr.1093	–	1 000	1 400	–	346 430	484 996	346,43
	Rulaje	2 200	2 800	–	766 000	961 004	–	–
	Total – suma	4 200	2 800	1 400	1 446 000	961 004	484 996	346,43
30.11.	Stoc final	–	–	1 400	–	–	484 996	346,43

$$C.M.P./10.11. = \frac{(2\,000 \times 340) + (800 \times 345)}{2\,000 + 800} = \frac{956\,000}{2\,800} = 341{,}428 \approx 341{,}43 \text{ lei.}$$

$$C.M.P./26.11. = \frac{(1\,000 \times 341{,}43) + (1\,400 \times 350)}{1\,000 + 1\,400} = \frac{831\,426}{2\,400} = 346{,}427 \approx 346{,}43 \text{ lei.}$$

Multitudinea de calcule prevăzută de metoda actualizării periodice a costului mediu ponderat unitar după fiecare intrare impune folosirea acesteia în condițiile unei dotări tehnice corespunzătoare.

În continuare se exemplifică modul de calculare a costului mediu ponderat global determinat lunar, la finele perioadei de gestiune, folosind datele prezentate anterior.

Tabelul 5.4

Calculul costului mediu ponderat global (calculat lunar)

(în lei)

Data	Explicația	Cantități			Valori			Preț unitar
		intrări	ieşiri	stoc	debit	credit	sold	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.11.	Stoc inițial	–	–	2 000	–	–	680 000	340
10.11.	Intrări, factura nr.314	800	–	2 800	276 000	–	956 000	345
19.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.1049	–	600	2 200	–	206 574	749 426	344,29
25.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.2030	–	1 200	1 000	–	413 148	336 278	344,29
26.11.	Intrări, factura nr.356	1 400	–	2 400	490 000	–	826 278	350
30.11.	Ieşiri, factura nr.1093	–	1 000	1 400	–	344 290	481 996	344,29
	Rulaje	2 200	2 800	–	766 000	964 012	–	–
	Total – suma	4 200	2 800	1 400	1 446 000	964 012	418 988	344,29
30.11.	Stoc final	–	–	1 400	–	–	418 988	344,29

$$\text{C.M.P./global} = \frac{(2\,000 \times 340) + (800 \times 345) + (1\,400 \times 350)}{2\,000 + 800 + 1\,400} = \frac{1\,446\,000}{4\,200} =$$

$$= 344{,}285 \approx 344{,}29 \text{ lei.}$$

Evaluarea ieşirilor din stoc după metoda FIFO (prima intrare – prima ieşire). Potrivit acestei metode, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la valoarea de intrare (achiziție) a primei intrări. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la valoarea de intrare (achiziție) a lotului următor, în ordine cronologică.

Este de menționat că în condițiile unei inflații puternice folosirea acestei metode nu poate să evite complet pericolul falimentarii întreprinderii, precum şi al supradimensionării profitului şi fiscalității.

Tabelul 5.5

Calculul costului materialelor ieşite (consumate) după metoda FIFO

(în lei)

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			Preţ unitar
		intrări	ieşiri	stoc	debit	credit	sold	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.11.	Stoc iniţial	–	–	2 000	–	–	680 000	340
10.11.	Intrări, factura nr.314	800	–	2 800	276 000	–	956 000	345
19.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.1049	–	600	2 200	–	600 × 340 = 204 000	752 000	340
25.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.2030	–	1 200	1 000	–	1 200 × 340 = 408 000	344 000	340
26.11.	Intrări, factura nr.356	1 400	–	2 400	490 000	–	834 000	350
30.11.	Ieşiri, factura nr.1093	–	1 000	1 400	–	200 × 340 + + 800 × 345 = 344 000	490 000	344
	Rulaje	2 200	2 800	–	766 000	956 000	–	–
	Total – suma	4 200	2 800	1 400	1 446 000	956 000	490 000	350
30.11.	Stoc final	–	–	1 400	–	–	1 400×350 = 490 000	350

De menţionat că, potrivit ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, cu modificările şi completările aprobate prin ordinul Ministerului Finanţelor nr.32 din 3 martie 2000, se permite utilizarea metodei LIFO (ultima intrare – prima ieşire) la evaluarea curentă a stocurilor.

Evaluarea ieşirilor din stoc după metoda LIFO constă în următoarele: bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări sau al ultimului lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, până la epuizare. Comparativ cu celelalte metode, aplicarea acestei metode duce la micşorarea profitului şi, în consecinţă, se diminuează obligaţiile fiscale ale întreprinderii.

Tabelul 5.6

Calculul costului materialelor ieşite (consumate) după metoda LIFO

(în lei)

Data	Explicaţia	Cantităţi			Valori			Preţ unitar
		intrări	ieşiri	stoc	debit	credit	sold	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.11.	Stoc iniţial	–	–	2 000	–	–	680 000	340
10.11.	Intrări, factura nr.314	800	–	2 800	276 000	–	956 000	345
19.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.1049	–	600	2 200	–	600 × 350 = 210 000	746 000	350
25.11.	Ieşiri, bonul de consum nr.2030	–	1 200	1 000	–	800 × 350 + + 400 × 345 = 418 000	328 000	348,33
26.11.	Intrări, factura nr. 356	1 400	–	2 400	490 000	–	818 000	350
30.11.	Ieşiri, factura nr.1093	–	1 000	1 400	–	400 × 345 + + 600 × 340 = 342 000	476 000	342
	Rulaje	2 200	2 800	–	766 000	970 000	–	–
	Total – suma	4 200	2 800	1 400	1 446 000	970 000	476 000	340
30.11.	Stoc final	–	–	1 400	–	–	476 000	340

Utilizarea metodelor prezentate mai sus este determinată de faptul că în condiţiile economiei de piaţă diferite cantităţi din acelaşi stoc figurează în contabilitate la diferite preţuri, în raport cu sursa de aprovizionare şi momentul aprovizionării.

Aplicarea unei sau altei metode se concretizează în politica de contabilitate a întreprinderii în raport cu obiectivele şi tipul de activitate a acesteia.

Generalizând concluziile rezultate din aplicarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor prezentate anterior, prin prisma costului de achiziţie al materialelor ieşite (consumate) şi a nivelului stocurilor, precum şi întru selectarea metodei optimale, se poate întocmi următorul tabel comparativ.

Tabelul 5.7

Compararea informaţiilor prin aplicarea diferitelor metode (variante) de evaluare

(în lei)

Metode (variante) de evaluare	Costul efectiv (valoarea de bilanţ) al materialelor ieşite (consumate)	Valoarea stocurilor finale de materiale
C.M.P. (calculat global, lunar)	961 004	484 996
C.M.P. (actualizat după fiecare intrare)	964 012	418 988
FIFO	956 000	490 000
LIFO	970 000	476 000

Din cele sus-menționate rezultă că fiecare metodă determină costul materialelor ieșite și al stocurilor diferite ca o consecință a esenței acestora și evident, rezultatele vor fi corelate și influențate în sensul creșterii sau diminuării lor.

Indiferent de metoda de evaluare practicată de întreprindere, aceasta trebuie să fie aceeași pentru toată perioada de gestiune și cea ulterioară, pentru a asigura comparabilitatea informațiilor și posibilitatea unei analize în dinamică.

Dacă se schimbă totuși metoda de evaluare din motive justificate, trebuie să se determine influența asupra situației patrimoniale, financiare, precum și asupra rezultatelor.

În vederea asigurării integrității bunurilor economice întreprinderile efectuează inventarierea acestora.

Stocurile se evaluează la inventariere la *valoarea de inventar* sau *de utilitate.*

Potrivit art.11 din ***Regulamentul privind inventarierea*** nr.30 din 5 martie 2001, ***valoarea de inventar*** este valoarea stabilită la evaluarea elementelor patrimoniale la momentul inventarierii, în funcție de utilitatea bunului și prețul pieței.

La inventariere pot fi constatate și stabilite valorile care delimitează stocurile în trei categorii:

1) ***stocuri care nu prezintă deprecieri*** și valoarea de inventar a cărora este egală cu valoarea de intrare (de bilanț);
2) ***stocuri care au suferit deprecieri*** și se evaluează la un preț posibil de valorificat și, ca urmare, valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de înregistrare (de bilanț);
3) ***stocuri la care utilitatea sau prețul pieței crește*** și, deci, valoarea de inventar este mai mare decât valoarea de intrare (de bilanț).

Valoarea de utilitate sau prețul pieței, ca bază de evaluare a bunurilor cu ocazia inventarierii, se identifică, în principal, în funcție de destinația lor, astfel:

- ***stocurile destinate vânzării*** (produsele finite, mărfurile, semifabricatele, materialele) se evaluează, de regulă, la valoarea de inventar sub formă de V.R.N.;
- ***producția în curs de execuție și semifabricatele*** se evaluează la valoarea consumurilor materiale și de muncă directe la care se adaugă costurile stadiilor de prelucrare tehnologică parcursă;
- ***materiile prime și materialele destinate utilizării în procesul de producție*** se evaluează la costul de înlocuire a acestora (de reaprovizionare).

Evaluarea stocurilor de mărfuri şi materiale la întocmirea rapoartelor financiare (evaluarea de bilanţ) are ca scop obţinerea prin bilanţ a unei situaţii reale a patrimoniului şi a stocurilor. Evaluarea stocurilor în bilanţ, pusă în acord cu rezultatele inventarierii, se efectuează în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale”***.

Regula de bază privind evaluarea şi înregistrarea stocurilor, conţinută în paragraful 7 din *S.N.C. 2*, prevede că stocurile de mărfuri şi materiale se reflectă în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor de mărfuri şi materiale cuprinde cheltuielile de achiziţionare, cheltuielile pentru prelucrare şi alte cheltuieli aferente aducerii stocurilor de mărfuri şi materiale la locul păstrării şi în starea de utilitate.

Valoarea realizabilă netă reprezintă preţul probabil de vânzare al stocurilor în procesul activităţii economice ordinare, diminuată cu cheltuielile accesorii pentru comercializarea lor, cum sunt cheltuielile de transport, comisioanele cedate, cheltuielile în perioada de garanţie, alte cheltuieli de desfacere.

Evaluarea stocurilor la valoarea realizabilă netă se efectuează atunci când aceasta este sub cost, adică în cazurile:

1) ***reducerii preţului de vânzare al stocurilor (preţul de piaţă la vânzare este mai mic);***
2) ***deteriorării parţiale;***
3) ***uzurii parţiale sau integrale;***
4) ***majorării cheltuielilor rămase de efectuat la comercializarea stocurilor.***

Stocurile trebuie să fie evaluate la V.R.N., articol cu articol, sau pe grupe de articole similare, în limitele unuia şi aceluiaşi sortiment, care au aceeaşi destinaţie sau utilitate finală, produse şi comercializate în unul şi acelaşi sector geografic.

Indiferent de metoda adoptată, evaluarea stocurilor reprezintă o problemă, a cărei rezolvare depinde de complexitatea structurii sortimentale, fiscalitate şi rentabilitate. Structura sortimentală impune folosirea acelei metode care să asigure o evaluare cât mai exactă în raport cu realitatea, fără a amplifica volumul muncii de calcul.

Fiscalitatea şi rentabilitatea sunt principalii factori care condiţionează adoptarea unei sau altei metode, deoarece evaluarea cantităţii de stocuri la sfârşitul perioadei este cheia care conduce la supraevaluarea sau subevaluarea profitului, iar în această bază – la încadrarea sau neîncadrarea în principiul prudenţei.

În consecinţă, pentru ca întreprinderea să se încadreze în principiul prudenţei, concomitent cu rezolvarea raporturilor cu fiscalitatea, într-o

economie stabilă se recomandă aplicarea metodelor costului mediu ponderat şi FIFO. Într-o economie inflaţionistă se utilizează metoda LIFO.

5.3. Contabilitatea materialelor

Contabilitatea stocurilor se organizează în cadrul unui sistem de conturi din *clasa* **2 „Active curente"**, ***grupa 21 „Stocuri de mărfuri şi materiale"*** care cuprinde următoarele conturi sintetice: ***211 „Materiale"***, ***212 „Animale la creştere şi îngrăşat"***, ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***, ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"***, ***215 „Producţia în curs de execuţie"***, ***216 „Produse"*** şi ***217 „Mărfuri"***.

Conturile din această grupă sunt destinate generalizării informaţiei cu privire la existenţa şi mişcarea stocurilor, au funcţie contabilă de activ şi se reflectă în *subcapitolul 2.1 „Stocuri de mărfuri şi materiale"* din *Bilanţul contabil* (cu excepţia contului ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"*** care este un cont cu funcţie contabilă de pasiv destinat generalizării informaţiei privind uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi a construcţiilor speciale provizorii).

Conturile de stocuri sus-numite asigură:

- condiţii pentru organizarea contabilităţii stocurilor după structură, pe categorii de stocuri prevăzute de paragraful 6 din ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***;
- realizarea normelor specifice de gestiune pentru:
  - stocurile din depozitele proprii;
  - stocurile aflate la terţi, pe categorii;
- bunurile achiziţionate sau vândute;
- aplicarea regulilor prevăzute la evaluarea şi înregistrarea stocurilor;
- promovarea principiului prudenţei la inventariere şi evaluarea în bilanţ a activelor materiale circulante.

În cadrul întreprinderii activele circulante materiale (stocurile) ocazionează numeroase operaţiuni care pot fi grupate după conţinutul lor în operaţiuni de aprovizionare şi conservare, operaţiuni de eliberare din depozite şi de inventariere. Aceste operaţiuni sunt consemnate în diferite documente şi reflectate în evidenţa operativă.

Achiziţionarea se efectuează, de regulă, din afară, adică de la furnizori, şi de la alte persoane fizice sau juridice.

În vederea îndeplinirii obiectivelor prevăzute în programul de achiziţionare, întreprinderile emit comenzi către furnizori, în baza cărora se încheie contracte economice. În cazul executării comenzii şi a contractului de achiziţionare, întreprinderea cumpărătoare primeşte de la furnizor factura

fiscală, factura de expediție, anexa la factura fiscală sau la factura de expediție, după caz. Recepția cantitativă se efectuează de către magazioner şi rezultatele ei (dacă este cazul) se consemnează în bonul de primire sau nota de intrare, iar recepţia calitativă se efectuează de un specialist şi se reflectă în certificatul de calitate (buletinul de analiză). Este de menţionat că procurările de la persoane fizice se documentează prin întocmirea actului de achiziție.

În cazul achiziţionării prin intermediul delegatului (reprezentantului) propriu al întreprinderii, acestuia i se eliberează delegaţia care urmează a fi înmânată furnizorului la preluarea bunurilor.

Documentele folosite la eliberarea stocurilor pentru consum pot fi: bonul de consum şi fişa-limită de consum, iar în cazul vânzării acestora se întocmeşte factura fiscală sau factura de expediţie .

Contabilitatea sintetică a materialelor aflate în proprietatea întreprinderii se realizează cu ajutorul contului ***211 „Materiale"***, în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi: ***2111 „Materii prime şi materiale de bază"***, ***2112 „Semifabricate cumpărate şi articole de completare"***, ***2113 „Combustibil"***, ***2114 „Ambalaje şi materiale pentru ambalat"***, ***2115 „Piese de schimb"***, ***2116 „Alte materiale"***, ***2117 „Materiale transmise pentru prelucrare"***, ***2118 „Materiale de construcție"*** şi ***2119 „Materiale cu destinație agricolă"***.

Contul ***211 „Materiale"*** se foloseşte pentru evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materii prime şi materiale care participă direct la fabricarea produselor, prestarea serviciilor şi se regăsesc integral sau parţial în produsul finit. Se debitează cu valoarea de intrare a materialelor procurate prin creditul conturilor care indică sursa de provenienţă şi se creditează cu valoarea materialelor ieşite din stoc (utilizate în procesul de prestare a serviciilor sau vândute).

Intrările de materiale se reflectă în conturile sintetice astfel:

1. Pentru valoarea de cumpărare a materialelor achiziţionate, în funcţie de sursa de provenienţă:

Dt 211 „Materiale"

Ct 241 „Casa" sau ***242 „Cont de decontare"***, ***243 „Cont valutar"***, ***244 „Conturi speciale la bănci"*** – în cazul achitării directe

Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" şi/sau ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"*** – în cazul acceptării documentelor de decontare ale părţilor nelegate şi/sau părţilor legate

Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului" – în cazul aprovizionării prin intermediul titularilor de avans, după primirea avansului

Ct 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii" – în cazul aprovizionării prin intermediul titularilor de avans, fără primirea avansului

Ct ***622 „Venituri din activitatea financiară"*** – în cazul primirii stocurilor cu titlu gratuit

Ct ***313 „Capital nevărsat"*** – intrări de la fondatori în contul achitării datoriilor aferente aporturilor aduse la capitalul statutar.

2. Pentru cheltuielile accesorii (cheltuieli de transport, taxe vamale, cheltuieli privind asigurările etc.):

Dt ***211 „Materiale"***

Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"*** – la transportarea materialelor până la depozitul întreprinderii

Ct ***522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"*** – în cazul acceptării documentelor de decontare ale părților legate

Ct ***812 „Activități auxiliare"*** – servicii de transport, de încărcare-descărcare prestate de activitățile auxiliare ale întreprinderii

Ct ***242 „Cont de decontare"*** – în cazul achitării nemijlocite a taxelor vamale;

Ct ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** – pentru taxele vamale de achitat

Ct ***533 „Datorii privind asigurările"*** – cheltuieli privind asigurarea în drum

Ct ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"*** – în cazul achitării prin intermediul titularilor de avans, după primirea avansului

Ct ***532 „Datorii față de personal privind alte operații"*** – în cazul achitării prin intermediul titularilor de avans, fără primirea avansului.

3. Pentru materialele achiziționate prin schimb contra altor active:

Dt ***211 „Materiale"***

Ct ***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***

Ct ***223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"***.

4. Pentru plusurile de materiale constatate cu ocazia inventarierii:

Dt ***211 „Materiale"***

Ct ***612 „Alte venituri operaționale"***.

5. Pentru materialele și deșeurile utilizabile obținute din:

a) casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată:

Dt ***211 „Materiale"***

Ct ***213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"***

Ct ***612 „Alte venituri operaționale"***;

b) lichidarea mijloacelor fixe:

Dt ***211 „Materiale"***

Ct ***123 „ Mijloace fixe"***

Ct ***621 „Venituri din activitatea de investiții"***.

Folosind datele cuprinse în exemplul 5.1, contabilitatea întreprinderii „Crizantema" va înregistra operațiunile în cauză astfel:

1. Pentru valoarea contractuală a materiilor de bază:

Dt 211 „Materiale", subcontul 2111 „Materii prime şi materiale de bază" *145 230 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" *145 230 lei.*

2. Pentru cheltuielile de transport şi de încărcare facturate de furnizor:

Dt 211 „Materiale", subcontul 2111 „Materii prime şi materiale de bază" *13 670 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" *13 670 lei.*

3. Pentru taxa pe valoarea adăugată:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" *31 780 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" *31 780 lei.*

4. Pentru cheltuielile privind asigurările în timpul transportării:

a) asigurarea:

Dt 211 „Materiale", subcontul 2111 „Materii prime şi materiale de bază" *5 000 lei*
Ct 533 „Datorii privind asigurările", subcontul 5335 „Datorii privind asigurarea bunurilor" *5 000 lei;*

b) taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind asigurările:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" *1 000 lei*
Ct 533 „Datorii privind asigurările", subcontul 5335 „Datorii privind asigurarea bunurilor" *1 000 lei.*

5. Pentru cheltuielile de descărcare:

Dt 211 „Materiale", subcontul 2111 „Materii prime şi materiale de bază" *147 lei*
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii", subcontul 5311 „Datorii privind retribuirea muncii *147 lei.*

6. Pentru contribuțiile la asigurările sociale aferente salariului calculat:

Dt 211 „Materiale", subcontul 2111 „Materiilor prime şi materiale de bază" *42,63 lei*
Ct 533 „Datorii privind asigurările", subcontul 5331 „Datorii față de Fondul social" *42,63 lei.*

În cazul achitării datoriilor din disponibilul bănesc de la bancă:

a) pentru suma plătită furnizorului:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" *190 680 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *190 680 lei;*

b) pentru suma plătită companiei de asigurări:

Dt 533 „Datorii privind asigurările", subcontul 5335 „Datorii privind asigurarea bunurilor" *6 000 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *6 000 lei.*

În continuare, în baza informaţiilor conţinute în exemplul 5.3, se prezintă modul de reflectare în contabilitate a operaţiunilor privind aprovizionările cu materiale şi a cheltuielilor aferente.

Exemplul 5.3

Întreprinderea „Plai" a achiziționat materiale de la un furnizor din Republica Moldova. Factura fiscală cuprinde:

- *valoarea materialelor* 97 500 lei
- *taxa pe valoarea adăugată (20 %)* 19 500 lei

Pentru plată 117 000 lei.

La transportarea materialelor a fost angajat transportul organizației de transport care a prezentat factura fiscală în sumă de 4 570 lei, inclusiv TVA. Materialele au fost descărcate de către angajații întreprinderii, cărora li s-au calculat salarii în sumă de 165 lei. Cumpărătorul s-a achitat cu furnizorul integral prin virament.

În contabilitatea întreprinderii „Plai" se efectuează următoarele înregistrări contabile:

Tabelul 5.7

Înregistrări contabile privind procurarea materialelor

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Înregistrarea valorii materialelor achiziționate de la furnizori (fără TVA)	97 500	211	521
2.	Reflectarea TVA aferentă materialelor achiziționate	19 500	5342	521
3.	Înregistrarea cheltuielilor efectuate de organizația de transport și a TVA aferentă	3 808,34 761,66	211 5342	539 539
4.	Calcularea salariilor angajaților cuvenite pentru descărcarea materialelor	165	211	531
5.	Calcularea contribuțiilor la asigurările sociale aferente salariilor calculate	47,85	211	533
6.	Achitarea datoriei față de furnizori	117 000	521	242
7.	Plata serviciilor de transport	4 570	539	242

Informaţia privind mişcarea stocurilor de materiale se generalizează prin întocmirea periodică (lunară) a registrului pentru contul ***211 „Materiale"***.

La sfârşitul perioadei de gestiune, după perfectarea *Cărții mari*, datele din registrul nominalizat se trec în *Bilanțul contabil* pe rândul ***190 „Materiale"***.

Operaţiunile privind ieşirea materialelor nu fac obiectul prezentului capitol şi se tratează în capitolul 11 din manualul de faţă.

5.4. Contabilitatea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi a uzurii acestora

În activitatea economică şi administrativă a întreprinderilor se folosesc diferite mijloace care prin specificul utilităţii şi circulaţiei valorii lor nu întrunesc cele două condiţii ce caracterizează mijloacele fixe, fiind mijloace cu o valoare unitară nu mai mare decât limita stabilită pentru mijloacele fixe sau cu o durată de funcţionare utilă nu mai mare de un an.

Aceste obiecte, de regulă, nu se consumă într-un singur ciclu de exploatare, ci îşi transferă valoarea lor în mai multe cicluri, pe măsura întrebuinţării lor, în cheltuielile activităţilor sub formă de uzură calculată în proporţie de 100 % din valoarea acestora, diminuată cu valoarea rămasă probabilă. Excepţie fac obiectele de mică valoare şi scurtă durată, a căror valoare unitară nu depăşeşte 1/2 (500 lei) din limita stabilită. În conformitate cu ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, acestea se trec la cheltuieli sau consumuri pe măsura dării lor în folosinţă.

Potrivit ***S.N.C. 2*** (paragraful 34), obiectele de mică valoare şi scurtă durată sunt activele care:

- au o valoare unitară nu mai mare decât limita stabilită de legislaţie (1 000 lei), indiferent de durata de exploatare;
- au o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unei unităţi.

În categoria obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se includ uneltele de muncă, sculele, instrumentele, dispozitivele din secţiile de producţie, echipamentul de protecţie şi de lucru, aparatele de măsură şi control etc.

În ceea ce priveşte subsistemul documentelor primare utilizate, acesta cuprinde documentele de intrare şi ieşire similare celorlalte stocuri (factura fiscală, factura de expediţie, actul de achiziţie) şi în plus se mai utilizează fişa obiectelor de inventar în folosinţă, în care se ţine evidenţa cantitativă a obiectelor de inventar folosite, precum şi a persoanelor care le gestionează. Evidenţa analitică a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se ţine pe grupe omogene, pe tipuri şi pe gestionari.

Contabilitatea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată presupune rezolvarea a două probleme principale:

1) urmărirea existenţei şi mişcării obiectelor de mică valoare şi scurtă durată de la intrarea lor în patrimoniu şi până la scoaterea din folosinţă;
2) calculul şi înregistrarea uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, în conformitate cu prevederile politicii de contabilitate a întreprinderii.

Pentru evidența obiectelor de mică valoare și scurtă durată se folosesc conturile:

- ***213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată"*** care se debitează cu valoarea obiectelor intrate și se creditează cu suma trecută la cheltuieli a valorii uzurabile, precum și cu valoarea bunurilor materiale utilizabile obținute din lichidarea obiectelor;
- ***214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"*** care se creditează cu valoarea uzurabilă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată inclusă în cheltuieli sau consumuri în momentul dării lor în folosință și se debitează cu suma uzurii calculate decontată aferentă obiectelor scoase din folosință.

În cursul perioadei de gestiune obiectele de mică valoare și scurtă durată se înregistrează în contabilitate, în baza facturilor fiscale, facturilor de expediție, actelor de achiziție, bonurilor de intrare.

Dacă întreprinderea procură obiecte de mică valoare și scurtă durată:

- de la furnizori:
  a) cu plata ulterioară a valorii acestora:

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";

b) cu plata imediată a contravalorii acestora:

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 241 „Casa", 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar" sau 244 „Conturi speciale la bănci";

- prin intermediul titularilor de avans:
  a) în cazul eliberării avansului:

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului";

b) fără eliberarea avansului:

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații";

- de la persoane fizice:

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

În cazul efectuării cheltuielilor suplimentare legate de procurarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată se întocmesc următoarele formule contabile:

- pentru cheltuieli de transport:

a) în cazul folosirii transportului propriu:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***812 „Activităţi auxiliare"***;

b) în cazul când cheltuielile de transport sunt suportate şi facturate de către furnizor:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***;

- pentru cheltuielile privind asigurările în timpul transportării obiectelor de mică valoare şi scurtă durată:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***533 „Datorii privind asigurările"***;

- pentru cheltuielile de încărcare şi descărcare:
  a) suportate de întreprindere:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii", 533„Datorii privind asigurările" şi/sau 812 „Activităţi auxiliare"***;

b) efectuate de furnizor sau de alte organizaţii:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"*** sau ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***;

c) achitate prin intermediul titularilor de avans:
a) în cazul eliberării avansului:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului***;

b) fără eliberarea avansului:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii***.

Obiectele de mică valoare şi scurtă durată primite cu titlu gratuit se înregistrează prin formula contabilă:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***622 „Venituri din activitatea financiară"***.

Dacă în urma inventarierii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se constată plusuri, acestea se înregistrează în felul următor:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***612 „Alte venituri operaţionale"***.

Ieşirea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se contabilizează astfel:

- valoarea obiectelor cu preţul unitar nu mai mare de 500 lei date în folosinţă:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"*** sau ***712 „Cheltuieli comerciale", 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"*** ş. a.
Ct ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***;

- valoarea obiectelor cu preţul unitar mai mare de 500 lei:

Dt ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2132 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în exploatare"***
Ct ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", subcontul 2131 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc"***;

- valoarea obiectelor constatate lipsă cu ocazia inventarierii sau vândute:

Dt ***714 „Alte cheltuieli operaţionale"***
Ct ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***;

- valoarea materialelor primite din lichidarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată:

Dt ***211 „Materiale"***
Ct ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***.

După cum s-a menţionat anterior, pentru obiectele de mică valoare şi scurtă durată cu o valoare unitară mai mare de 500 lei, se calculează uzura. Aceasta se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"***.

Uzura calculată aferentă obiectelor de mică valoare şi scurtă durată date în folosinţă se trece la consumuri, cheltuieli sau la valoarea activelor la care acestea sunt utilizate, întocmindu-se următoarele formule contabile:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Dt ***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***
Dt ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***
Dt ***141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"***
Dt ***251 „Cheltuieli anticipate curente"***
Ct ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"***.

Pe măsura scoaterii din funcţiune a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se procedează la casarea uzurii calculate aferentă acestor obiecte, efectuându-se înregistrarea contabilă:

Dt ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"***
Ct ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***.

Evidenţa analitică a uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se ţine pe grupe sau obiecte distincte şi pe perioade.

Pentru exemplificarea modului de reflectare în contabilitate a mişcării obiectelor de mică valoare şi scurta durată folosim informaţiile cuprinse în exemplul 5.4.

Exemplul 5.4

În baza facturii fiscale întreprinderea „Alfa" a procurat obiecte de mică valoare şi scurtă durată în valoare de 11 740 lei (fără TVA). Cheltuielile de transport (fără TVA) facturate de furnizor constituie 756 lei. Conform bonului de consum s-au dat în folosinţă obiecte în valoare de 8 340 lei, cu o valoare individuală unitară mai mare de 500 lei. La sfârşitul anului, când se efectuează inventarierea, nu se mai constată obiectele date în folosinţă. Se recuperează deşeurile în valoare de 425 lei reflectate în procesul-verbal de casare a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată. Valoarea rămasă constituie 83 lei.

Tabelul 5.8

Înregistrări contabile privind mişcarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor economice	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea valorii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată achiziţionate de la furnizori cu plată ulterioară • valoarea obiectelor fără TVA • TVA aferentă obiectelor de inventar	 11 740 2 348	 213 5342	 521 521
2.	Înregistrarea • cheltuielilor de transport aferente achiziţionării obiectelor de mică valoare şi scurtă durată • TVA aferentă cheltuielilor facturate	 756 151,20	 213 5342	 521 521
3.	Darea în folosinţă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată	8 340	2312	2131
4.	Calcularea uzurii obiectelor date în folosinţă – 8 257 (8 340 – 83)	8 257	713	214
5.	Scoaterea din folosinţă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată: • uzura • valoarea materialelor obţinute	 8 257 83	 214 211	 2132 2132

Este de menţionat că, dacă valoarea rămasă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată determinată în prealabil este mai mare decât valoarea materialelor

sau deşeurilor obţinute la scoaterea din folosinţă a obiectelor, diferenţa în cauză se înregistrează prin formula:

Dt 714 "Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată".

Documentele centralizatoare în care se prelucrează datele din documentele primare referitoare la mişcarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată cuprind:

- ***Registrul pentru conturile 213 "Obiecte de mică valoare şi scurtă durată" şi 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată",***
- ***Balanţa de verificare,***
- ***Cartea mare.***

În *Bilanţul contabil* valoarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, diminuată cu uzura calculată, se reflectă pe postul ***„Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***, rândul ***210.***

5.5. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie

Producţia în curs de execuţie reprezintă produsele care se găsesc în faze intermediare de prelucrare sau executare, nefiind încă nici produse finite, nici semifabricate, precum şi produse necompletate în întregime. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie se realizează cu ajutorul contului ***215 „Producţia în curs de execuţie"***. Se debitează cu suma produselor şi serviciilor în curs de execuţie la finele perioadei de gestiune şi se creditează cu decontarea valorii de bilanţ a producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei de gestiune. În cadrul contului ***215 „Producţia în curs de execuţie"*** pot fi deschise următoarele subconturi: ***2151 „Produse în curs de execuţie"*** şi ***2152 „Servicii în curs de execuţie".***

Este de menţionat că producţia (serviciile) în curs de execuţie nu trebuie şi nici nu poate să facă obiectul înregistrării curente, permanente, pe parcursul perioadei în cadrul contabilităţii, deoarece:

- producţia (serviciile) în curs de execuţie se stabileşte la sfârşitul perioadei, de regulă, prin inventariere;
- costul efectiv al produselor şi serviciilor în curs de execuţie se determină după încheierea perioadei de fabricaţie sau execuţie.

Aceste caracteristici de gestionare a produselor şi serviciilor în curs de execuţie organizează contabilitatea astfel:

1. La sfârşitul perioadei de gestiune, în baza lucrărilor de inventariere, se stabileşte costul efectiv (valoarea de bilanţ) al producţiei (serviciilor) în

curs de execuție care se înregistrează în evidența financiară prin formula contabilă:

Dt 215 "Producția în curs de execuție"
Ct 811 "Producția de bază" sau
Ct 812 "Activități auxiliare".

2. La începutul perioadei următoare se scoate din evidența financiară producția (serviciile) în curs de execuție, înregistrată la sfârșitul perioadei, întrucât aceasta este în continuă mișcare, transformare și finalizare, iar informațiile înregistrate la un moment dat pe baza inventarierii nu mai sunt relevante pentru intervalul imediat următor, creditând contul ***215 „Producția în curs de execuție"***, subconturile respective prin debitul contului ***811 „Producția de bază"*** sau ***812 „Activități auxiliare"***.

În continuare se prezintă modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor sus-menționate.

Exemplul 5.5

Întreprinderea „Viața nouă" prezintă următoarele informații cu privire la produsele finite și produsele în curs de execuție aferente perioadei de gestiune:

- *stoc inițial de produse în curs de execuție 41 500 lei;*
- *consumuri de materiale la fabricarea producției 124 280 lei;*
- *consumuri privind retribuirea muncii 7 400 lei;*
- *contribuții privind asigurările sociale 2 146 lei;*
- *consumuri de energie în scopuri tehnologice 9 100 lei;*
- *costul produselor fabricate predate la depozit 167 400 lei;*
- *stoc final de produse în curs de execuție 17 026 lei.*

Tabelul 5.9

Înregistrări contabile privind operațiunile aferente producției în curs de execuție

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Trecerea soldului producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune din contul contabilității financiare	41 500	811	215
2.	Reflectarea consumurilor de materiale la fabricarea producției	124 280	811	211
3.	Înregistrarea consumurilor de energie în scopuri tehnologice	9 100	811	521
4.	Reflectarea consumurilor privind retribuirea muncii	7 400	811	531
5.	Calculul și înregistrarea contribuțiilor la asigurările sociale	2 146	811	533

1	2	3	4	5
6.	Reflectarea valorii produselor fabricate predate la depozit	167 400	216	811
7.	Trecerea soldului producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune în contul contabilității financiare	17 026	215	811

Conform ***Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile***, contul ***215 „Producția în curs de execuție"*** se mai debitează sau se creditează în următoarele cazuri:

1. Pentru plusurile de producție în curs de execuție constatate cu ocazia inventarierii:

Dt 215 „Producția în curs de execuție"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

2. Pentru lipsurile de producție în curs de execuție constatate cu ocazia inventarierii:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 215 „Producția în curs de execuție".

3. Pentru valoarea de bilanț a producției în curs de execuție vândute:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 215 „Producția în curs de execuție".

4. Pentru producția în curs de execuție distrusă în urma evenimentelor excepționale:

Dt 723 „Pierderi excepționale"
Ct 215 „Producția în curs de execuție".

Serviciile în curs de execuție se reflectă în contul ***215 „Producția în curs de execuție"***, subcontul ***2152 „Servicii în curs de execuție"***. Pentru prezentarea modului de înregistrare în contabilitate a operațiunilor aferente serviciilor în curs de execuție se folosesc informațiile cuprinse în următorul exemplu.

Exemplul 5.6

Să presupunem ca întreprinderea „Viața nouă" prestează servicii privind reparația tehnicii agricole. În perioada de gestiune s-au colectat și înregistrat următoarele informații aferente serviciilor în curs de execuție. Costul serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei a constituit 770 lei. Potrivit documentelor primare, s-au înregistrat următoarele consumuri la prestarea serviciilor: consumuri de materiale și combustibili – 3 500 lei; consumuri de muncă vie – 1 900 lei; contribuții la asigurările sociale aferente salariilor calculate – 551 lei și consumuri de energie în scopuri tehnologice – 294 lei. Conform facturii fiscale prezentate clienților, valoarea serviciilor prestate acestora a constituit 7 800 lei, iar costul – 6 600 lei.

Conform datelor inventarierii, costul serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei de gestiune a constituit 415 lei.

În contabilitatea întreprinderii „Viața nouă" operațiunile specificate vor fi reflectate în modul următor.

Tabelul 5.10

Înregistrări contabile privind operațiunile aferente serviciilor în curs de execuție

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Trecerea soldului serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune din contul contabilității financiare	770	811	2152
2.	Reflectarea consumurilor de materiale la prestarea serviciilor	3 500	811	211
3.	Înregistrarea consumurilor de energie în scopuri tehnologice	294	811	521
4.	Reflectarea consumurilor privind retribuirea muncii	1 900	811	531
5.	Reflectarea contribuțiilor la asigurările sociale	551	811	531
6.	Înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor clienților și a creanțelor acestora TVA aferentă	7 800 1 560	221 221	611 5342
7.	Reflectarea costului serviciilor prestate clienților	6 600	711	811
8	Trecerea soldului serviciilor în curs de execuție la finele perioadei de gestiune în contul contabilității financiare	415	2152	811

Informațiile privind producția și serviciile în curs de execuție se generalizează în registrul pentru contul ***215 „Producția în curs de execuție", subcontul 2151 „Produse în curs de execuție" și/sau 2152 „Servicii în curs de execuție"***.

La sfârșitul perioadei de gestiune după perfectarea *Cărții mari* datele din registrele folosite se trec în *Bilanțul contabil* pe rândul ***220 „Producția în curs de execuție"***.

5.6. Contabilitatea produselor şi a mărfurilor

Contabilitatea produselor

Produsele cuprind semifabricatele, produsele finite şi produsele reziduale. Operaţiunile economice specifice mişcării şi gestiunii produselor sunt:

- obţinerea produselor şi semifabricatelor din secţiile de producţie şi predarea lor la depozit;
- efectuarea controlului calităţii şi identificarea produselor rebutate sau necorespunzătoare sub aspect calitativ;
- prestarea serviciilor şi executarea lucrărilor pentru alte întreprinderi;
- vânzarea produselor către clienţi;
- eliberarea produselor şi semifabricatelor pentru consum intern;
- verificarea integrităţii stocurilor de produse finite şi semifabricate.

Operaţiunile specificate se înregistrează în bonul de predare, bonul de consum, bonul de transport sau în alte documente primare interne care justifică mişcarea produselor între secţii, magazii şi depozite. În cazul constatării rebutului se întocmeşte actul (nota) de rebut în care se consemnează produsele sau semifabricatele rebutate definitiv sau constatate ca produse reziduale.

Eliberarea produselor şi semifabricatelor din depozite pentru vânzare se consemnează în factura fiscală sau factura de expediţie, după caz. La eliberarea produselor şi semifabricatelor pentru consumul intern sau prelucrarea ulterioară se întocmeşte bonul de consum.

Contabilitatea stocurilor de produse finite, semifabricatelor şi produselor reziduale destinate vânzării se ţine cu ajutorul contului ***216 „Produse"*** care este un cont de activ. În debit se înregistrează costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor şi produselor reziduale intrate în gestiune, obţinute din producţia proprie prin creditul conturilor ***811 „Producţia de bază"*** şi ***812 „Activităţi auxiliare"***.

Se creditează cu valoarea de bilanţ a produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare, în corespondenţă cu debitul contului ***711 „Costul vânzărilor"***; cu produsele returnate pentru remedierea rebuturilor, în corespondenţă cu debitul conturilor ***811 „Producţia de bază"*** şi ***812 „Activităţi auxiliare"***; cu lipsurile la inventar, în corespondenţă cu debitul contului ***714 „Alte cheltuieli operaţionale"***; cu cele distruse în urma calamităţilor naturale prin debitul contului ***723 „Pierderi excepţionale"***.

Soldul debitor reprezintă valoarea de bilanţ a produselor finite, semifabricatelor şi produselor reziduale aflate în stoc la finele perioadei de gestiune.

Obţinerea produselor finite din producţie proprie şi modul de reflectare în contabilitate a operaţiunilor aferente se examinează în continuare în baza următorului exemplu.

Exemplul 5.7

Întreprinderea „Foişor" a obţinut produse finite la costul efectiv de 127 300 lei. În cursul perioadei de gestiune aceste produse s-au vândut la un preţ de vânzare negociat în sumă de 158 900 lei, TVA aferentă produselor vândute constituie 20 %.

Tabelul 5.11

Înregistrări contabile privind mişcarea produselor

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor economice	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Pentru produsele finite obţinute, la costul efectiv	127 300	216	811
2.	Pentru valoarea produselor vândute, la preţul de vânzare negociat	158 900	221	611
3.	Reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă produselor vândute	31 780	221	5342
4.	Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanţ a produselor finite vândute	127 300	711	216
5.	Încasarea de la clienţi a contravalorii produselor vândute	190 680	242	221

În practica contabilă pot fi întâlnite şi alte înregistrări contabile aferente existenţei şi mişcării produselor. Potrivit ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, produsele finite se evaluează în bilanţ la valoarea cea mai mica dintre cost şi valoarea realizabilă netă. Folosirea V.R.N. face necesară reflectarea modificărilor în contabilitate. Astfel, dacă costul efectiv este mai mare decât V.R.N., diferenţa se înregistrează prin următoarea formulă contabilă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 216 „Produse".

În cazul când în urma evaluării ulterioare a produselor aflate în stoc are loc depăşirea valorii realizabile nete stabilite în baza evaluării anterioare a produselor, pentru suma ce depăşeşte această valoare, dar în limitele costului efectiv, se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 216 „Produse"
Ct 612 „Alte venituri operaţionale".

Este de menționat că în practica contabilă se întâlnesc şi alte operaţiuni specifice aferente existenţei şi mişcării produselor.

Astfel, plusurile de produse constatate cu ocazia inventarierii se reflectă prin înregistrarea următoare:

Dt 216 „Produse"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

Produsele returnate de către cumpărători şi clienți se înregistrează la prețul de valorificare posibilă:

Dt 216 „Produse"
Ct 822 „Returnarea şi reducerea prețurilor la mărfurile vândute".

Produsele reziduale se valorifică în condițiile acceptate de utilizatorii interesați, fie interni sau externi.

Contabilitatea produselor reziduale se organizează cu ajutorul contului ***216 „Produse"***, subcontul ***2163 „Produse secundare"*** care se debitează cu valoarea produselor reziduale depozitate în vederea valorificării şi se creditează cu valoarea produselor reziduale ieşite din depozit spre a fi valorificate. Soldul este debitor şi reprezintă valoarea stocurilor produselor reziduale la prețul de valorificare (efectiv).

Operațiunile aferente mişcării şi existenței produselor reziduale se reflectă în contabilitate ca şi în cazul produselor finite.

Evidența analitică a produselor finite, semifabricatelor şi produselor reziduale se organizează cu ajutorul ***fişelor*** sau ***cartelelor*** şi se poate dezvolta pe tipuri de produse, semifabricate şi produse reziduale.

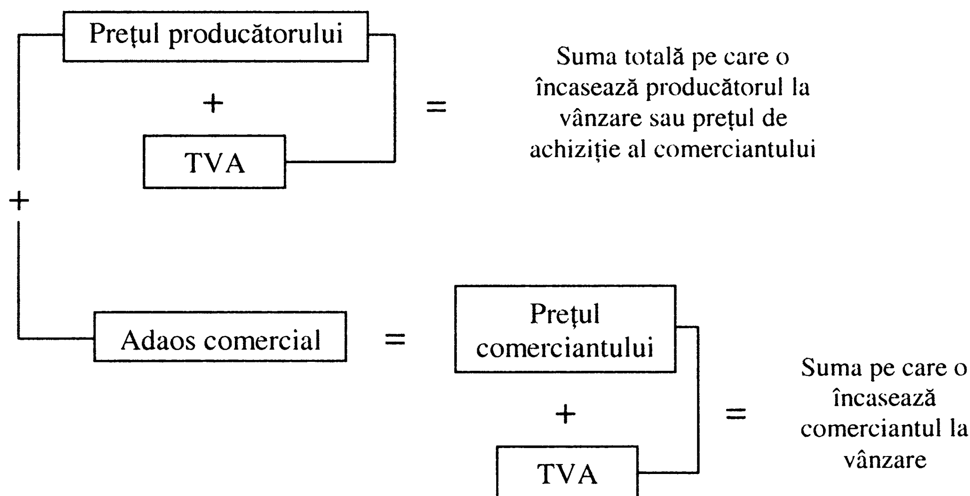
La sfârşitul perioadei de gestiune (lunii) informațiile privind produsele se generalizează în registrul pentru contul ***216 „Produse"***, iar după perfectarea *Cărții mari* informațiile privind stocurile de produse se reflectă în *Bilanțul contabil* pe rândul ***230 „Produse"***.

Contabilitatea mărfurilor

Mărfurile cuprind bunurile achiziționate în vederea revânzării în aceeaşi stare. Organizarea contabilității mărfurilor este influențată de mai mulți factori. Un prim factor îl reprezintă forma circulației: cu ridicata sau cu amănuntul. În cazul circulației mărfurilor cu ridicata, vânzarea se efectuează în bază de documente, încasarea urmând a se realiza, de regulă, ulterior, prin virament. De aici rezultă necesitatea utilizării conturilor de creanțe, din momentul livrării mărfurilor până în momentul achitării lor. În cazul circulației cu amănuntul, vânzarea se efectuează cu plată imediată, în numerar.

Un alt factor care influențează organizarea contabilității îl constituie prețurile diferite utilizate ca prețuri de înregistrare a mărfurilor, de achiziție sau de vânzare.

Din schema 5.3 rezultă că, în cazul când întreprinderea ține evidența mărfurilor la prețul de vânzare, este necesar de a contabiliza un alt element al prețului – adaosul comercial.



Schema 5.3. Categorii de prețuri utilizate la evaluarea mărfurilor

Pentru evidența mărfurilor sunt destinate următoarele conturi: ***217 „Mărfuri"***, ***821 „Adaos comercial"*** și ***822 „Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute"***.

Contul ***217 „Mărfuri"*** se utilizează pentru evidența existenței și mișcării mărfurilor. Este un cont cu funcție contabilă de activ și se debitează cu valoarea de intrare a mărfurilor:

- achiziționate cu plată de la furnizori, în corespondență cu creditul conturilor ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***, ***522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"***, la prețul de achiziție fără TVA;
- cu cheltuielile aferente procurării materialelor prin creditul conturilor ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***, ***522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"***, ***812 „Activități auxiliare"***, ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***, ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***, ***533 „Datorii privind asigurările"*** etc.;
- aduse ca aport în natură la capitalul statutar, prin creditul contului ***313 „Capital nevărsat"***;

- primite ca donaţie sau cu titlu gratuit, prin creditul contului ***622 „Venituri din activitatea financiară”***;
- constatate ca plusuri la inventariere, în corespondenţă cu creditul contului ***612 „Alte venituri operaţionale”***;
- cu adaosul comercial aferent mărfurilor intrate, cuprins în preţul de vânzare, dacă evidenţa mărfurilor intrate se ţine la preţul de vânzare prin creditul contului ***821 „Adaos comercial”***;
- cu valoarea mărfurilor returnate la preţuri de utilizare posibilă în corespondenţă cu creditul contului ***822 „Returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute”***.

Creditul acestui cont reflectă valoarea de bilanţ a mărfurilor ieşite din gestiune prin diverse căi:

- prin vânzare, în corespondenţă cu contul ***711 „Costul vânzărilor”***;
- ca lipsuri constatate cu ocazia inventarierii şi perisabilităţi, prin debitul contului ***714 „Alte cheltuieli operaţionale”***;
- suma adaosului comercial aferent mărfurilor vândute, în cazul când evidenţa se ţine la preţul de vânzare cu amănuntul, prin debitul contului ***821 „Adaos comercial”***;
- pierderi din calamităţi, prin debitul contului ***723 „Pierderi excepţionale”***;
- diferenţa dintre costul efectiv şi valoarea realizabilă netă, în corespondenţă cu debitul contului ***714 „Alte cheltuieli operaţionale”***.

Soldul contului ***217 „Mărfuri”*** este debitor şi reprezintă valoarea de bilanţ a mărfurilor existente în stoc la finele perioadei de gestiune.

Exemplul 5.8. Înregistrarea operaţiunilor privind existenţa şi mişcarea mărfurilor (evidenţa se ţine la preţul de vânzare cu amănuntul)

Să presupunem că întreprinderea „Lăcrămioara” dispune la începutul lunii de un stoc de mărfuri, valoarea de bilanţ a căruia constituie 58 400 lei. Adaosul comercial aferent stocului existent – 8 750 lei. În cursul perioadei de gestiune au fost achiziţionate mărfuri, preţul de cumpărare constituind 33 600 lei, taxa pe valoarea adăugată pentru mărfurile achiziţionate – 6 720 lei, adaosul comercial aplicat de întreprindere – 23 %. Mărfurile au fost vândute contra numerar. Valoarea mărfurilor vândute la preţul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, alcătuieşte 79 800 lei.

Tabelul 5.12

Înregistrări contabile privind existența și mișcarea mărfurilor

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea adaosului comercial aferent stocului de mărfuri la începutul lunii	8 760	217	821
2.	Înregistrarea valorii mărfurilor achiziționate de la furnizori	33 600	217	521
3.	Reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor achiziționate	6 720	534	521
4.	Înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor achiziționate	7 728	217	821
5.	Înregistrarea mijloacelor bănești încasate din vânzări, inclusiv TVA	66 500 13 300	241 241	611 534
6.	Reflectarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute[1]	10 107	821	217
7.	Înregistrarea valorii de bilanț a mărfurilor vândute[2]	56 393	711	217
8.	Înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor aflate în stoc	(6 381)	217	821

La sfârșitul perioadei de gestiune (lunii) pentru generalizarea informației privind mișcarea și existența mărfurilor se întocmește registrul pentru contul ***217 „Mărfuri"***.

Informațiile privind existența stocului de mărfuri la finele perioadei de gestiune se reflectă în rândul ***240 „Mărfuri"*** din *Bilanțul contabil*.

[1] La sfârșitul perioadei de gestiune se determină procentul mediu al diferențelor de preț (adaosului comercial) care constituie 15,198 % [(8 760 + 7 728) : (66 500 + 41 988) × 100 %], unde 41 988 lei reprezintă stocul mărfurilor la sfârșitul lunii evaluat la prețul de vânzare. Ulterior se calculează suma adaosului comercial aferent mărfurilor aflate în stoc ca produsul dintre procentul mediu calculat și valoarea mărfurilor aflate în stoc la sfârșitul perioadei care este de 6 381 lei [(15,198 × 41 988) : : 100 %]. Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute se determină ca diferența dintre adaosul comercial calculat în prealabil și adaosul comercial aferent mărfurilor aflate în stoc și constituie 10 107 lei (16 488 – 6 381).

[2] Valoarea de bilanț (costul efectiv) a mărfurilor vândute se calculează ca diferența dintre prețul de vânzare al mărfurilor (fără TVA) și adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, constituind 56 393 lei (66 500 – 10 107).

5.7. Prezentarea stocurilor de mărfuri şi materiale în rapoartele financiare

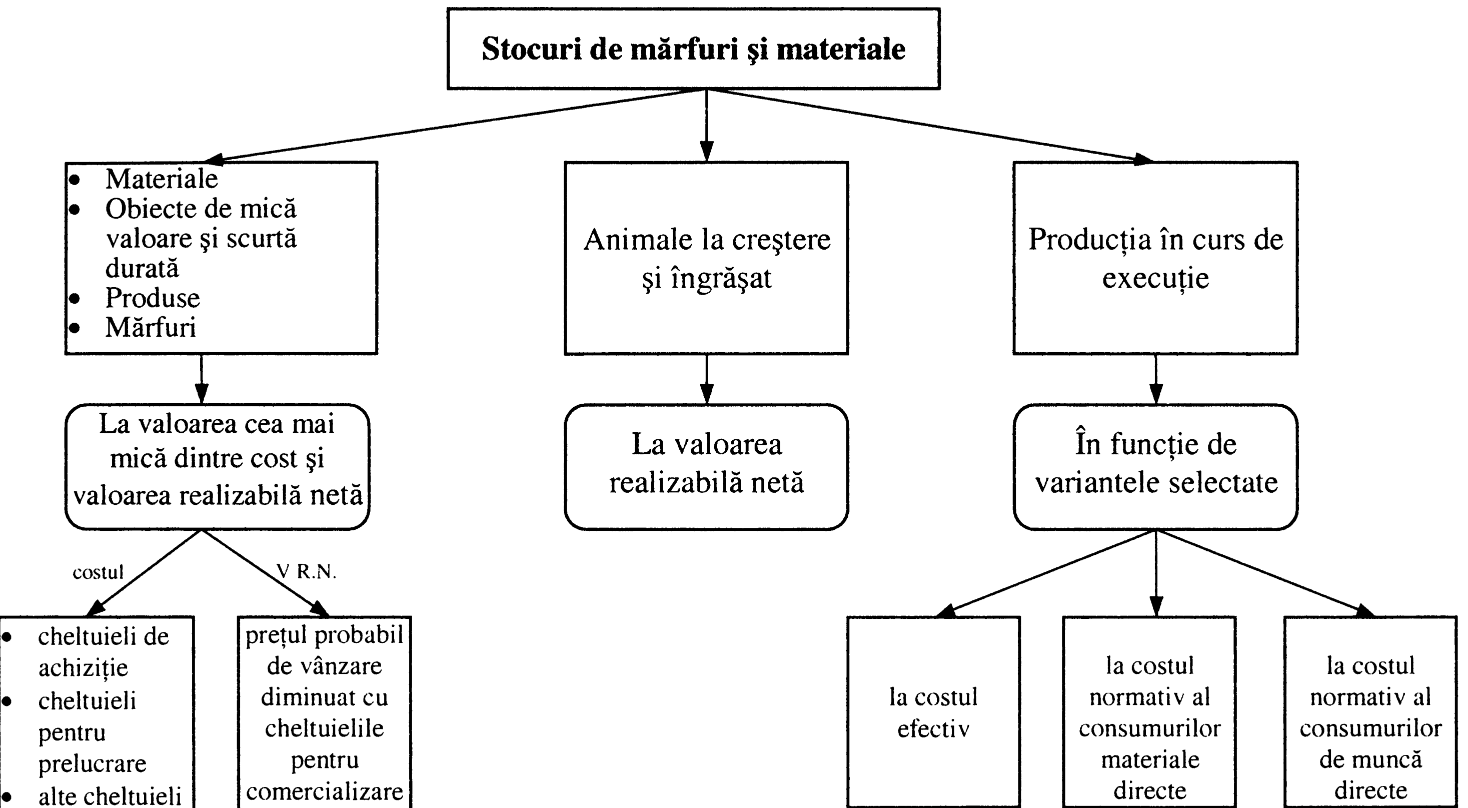
Rapoartele financiare ca instrumente sintetizatoare ale situaţiei financiare a întreprinderilor reprezintă una din primele surse de informaţii sigure nu numai pentru investitori, ci şi pentru o serie de alţi utilizatori, cum sunt: salariaţii, împrumutătorii, furnizorii şi alţi creditori, clienţii, guvernul şi diverşii lui reprezentanţi, precum şi publicul.

Stocurile trebuie să fie clasificate în bilanţ sau înregistrate în notele-anexe la rapoartele financiare într-un mod care să aibă legătură cu activitatea întreprinderii şi să indice valorile incluse în fiecare din categoriile principale ale stocurilor. În acest context este de remarcat că stocurile de mărfuri şi materiale existente în întreprindere se reflectă în rapoartele financiare după cum urmează în schema 5.4.

Conform paragrafului 38 din *S.N.C. 2*, în rapoartele financiare trebuie să fie prezentate:

- metodele de evaluare a stocurilor de mărfuri şi materiale adoptate. Orice modificare într-o metodă de contabilitate sau de evaluare trebuie menţionată şi fundamentată;
- valoarea de bilanţ a stocurilor de mărfuri şi materiale, valoarea de bilanţ pe grupe de clasificare acceptate de întreprindere, precum şi valoarea rămasă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată;
- valoarea de bilanţ a stocurilor de mărfuri şi materiale evaluate la valoarea realizabilă netă;
- costul vânzărilor stocurilor de mărfuri şi materiale constatat drept cheltuială în perioada de gestiune;
- suma oricărei majorări a valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri şi materiale în limitele costului acestora, decontată anterior ca pierderi rezultate din evaluarea acestora la valoarea realizabilă netă, care se constată ca venit în perioada de gestiune respectivă;
- circumstanţele sau evenimentele activităţii economice care au condus la majorarea valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri şi materiale în limitele costului acestora;
- valoarea de bilanţ a stocurilor de mărfuri şi materiale ipotecate cu titlu de garanţie a datoriilor.

Este de menţionat că în bilanţ nu pot apărea decât posturile aferente conturilor din clasa 2 de stocuri, care reprezintă stocuri la costul efectiv, în cazul când acesta este egal cu valoarea realizabilă netă sau inferior acesteia şi, invers, la valoarea realizabilă netă, atunci când aceasta este mai mică decât costul efectiv.



Schema 5.4. Evaluarea stocurilor în rapoartele financiare

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Care sunt prevederile S.N.C. privind evaluarea stocurilor în contabilitatea curentă şi rapoartele financiare?
2. Cum se alege metoda de evaluare a stocurilor?
3. Ce reprezintă preţul (costul) de cumpărare (achiziţie), de intrare, costul de producţie?
4. Ce se înţelege prin evaluarea la intrarea în patrimoniu?
5. Cum se evaluează stocurile la ieşirea din patrimoniu?
6. Care sunt regulile de evaluare bilanţieră?
7. Definiţi valoarea realizabilă netă.
8. Descrieţi succint cele mai uzuale metode de evaluare a stocurilor. În perioada de creştere a preţurilor utilizarea cărei metode generează cel mai înalt nivel de profit / cel mai scăzut nivel de profit?
9. Care caracteristică a metodei LIFO este cea mai atractivă? Metoda LIFO are avantaje în perioadele creşterii sau descreşterii preţurilor?
10. La sfârşitul trimestrului I întreprinderea „Nufărul" din greşeală a majorat valoarea stocurilor finale (în cursul perioadei de gestiune) cu 38 500 lei. Profitul brut calculat la finele trimestrului I va fi majorat sau diminuat? Profitul brut al întreprinderii în trimestrul II va creşte, se va micşora sau nu va fi afectat de eroarea comisă în trimestrul I?
11. S.R.L. „Bunătate" a efectuat vânzări în sumă de 250 000 lei, încasând de la clienţi 199 500 lei. În aceeaşi perioadă întreprinderea a procurat stocuri în valoare de 48 900 lei, plătind numai 31 000 lei. Costul vânzărilor a constituit 174 800 lei. Ce trebuie să reflecte S.R.L. „Bunătate" în *Raportul privind rezultatele financiare* şi *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti*?
12. Prezentaţi structura preţului de vânzare al mărfurilor.
13. Care bunuri economice reprezintă mărfuri:
    a) bunurile de natura stocurilor vândute ca atare;
    b) produsele finite livrate prin magazinele proprii de desfacere;
    c) bunurile materiale achiziţionate de o întreprindere în scopul revânzării lor, fără a suferi transformări?
14. Enumeraţi documentele primare ce atestă procurarea stocurilor.
15. Cum se efectuează controlul integrităţii stocurilor?

Capitolul 6. Contabilitatea creanțelor

Obiectivele capitolului:

- ***Caracterizarea și clasificarea creanțelor.***
- ***Descrierea principiilor de evaluare și de constatare a creanțelor.***
- ***Prezentarea modului de contabilizare a creanțelor.***

6.1. Componența, caracteristica și clasificarea creanțelor

Activitatea oricărei întreprinderi generează un sistem complex și variat de relații economice și juridice cu cumpărătorii de produse și mărfuri livrate, beneficiarii de servicii prestate, personalul angajat, bugetul de stat privind plata impozitelor și taxelor, alte persoane juridice și fizice.

Creanțele reprezintă drepturi juridice ale întreprinderii ca creditor de a primi la scadența stabilită de contractele întocmite, cambiile primite sau de alte documente o sumă de bani, bunuri materiale ori alte valori de la persoane juridice sau fizice numite debitori.

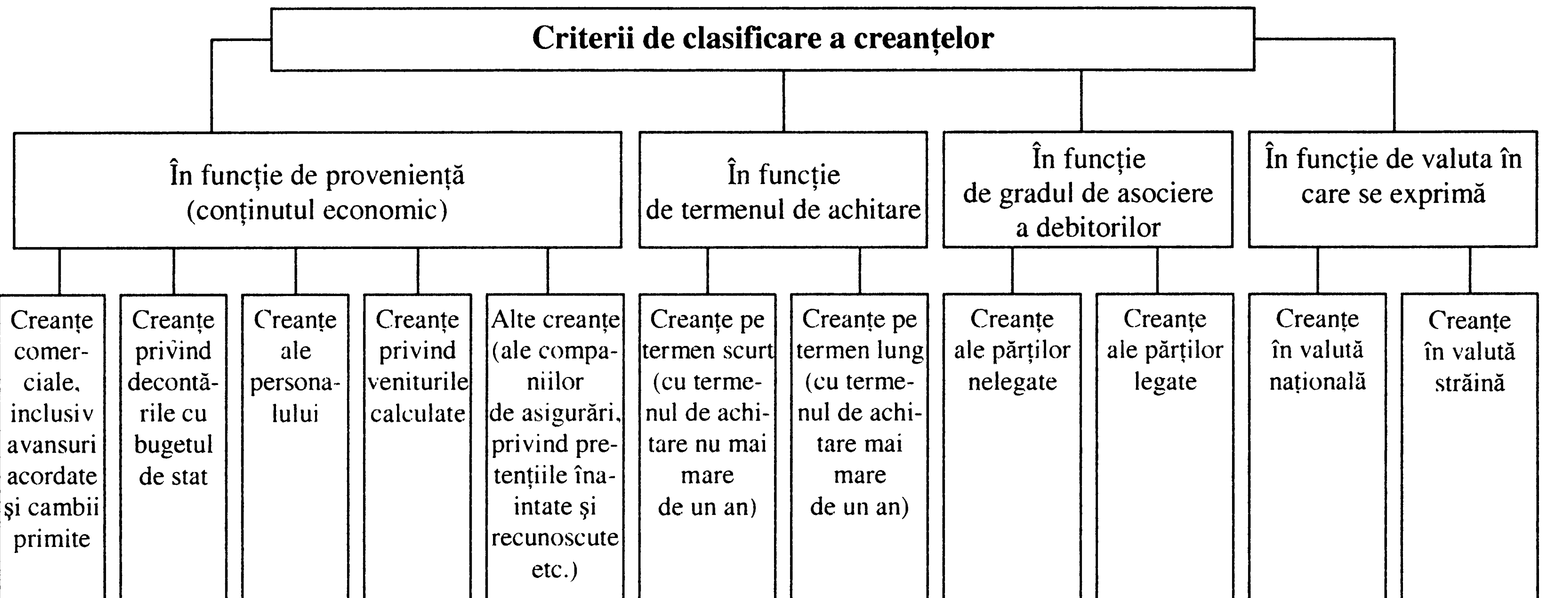
Creanțele întreprinderii se clasifică după diverse criterii (schema 6.1).

Componența, modul de constatare, de evaluare, de formare și de stingere a creanțelor sunt reglementate de prevederile ***Bazelor conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii", S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare", S.N.C. 11 „Contractele de construcție", S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)", S.N.C. 18 „Venitul"***.

Creanțele pot fi constatate ca active în cazul când se respectă următoarele cerințe:

- sunt controlate de întreprindere ca rezultat al evenimentelor anterioare (în baza drepturilor juridice asupra acestora);
- există o certitudine întemeiată că pe viitor acestea vor aduce avantaje economice;
- valoarea lor poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine.

Creanțele întreprinderii se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală. Creanțele în valută străină se reflectă în rapoartele financiare în valuta națională, prin aplicarea cursului de schimb valutar la data întocmirii documentelor justificative (privind livrarea produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor, eliberarea avansului spre decontare etc.), la finele perioadei de gestiune (data întocmirii *Bilanțului contabil*) și la data achitării acestora.



Schema 6.1. Clasificarea creanțelor

6.2. Evidenţa creanţelor comerciale

Creanţele comerciale reprezintă acea parte a creanţelor care apare în cazul când momentul transmiterii către cumpărători a drepturilor de proprietate asupra produselor, mărfurilor şi altor active livrate, precum şi cel al prestării de servicii nu coincide cu momentul achitării acestora.

Livrarea produselor (mărfurilor) şi prestarea serviciilor, în urma cărora apar creanţele comerciale, se efectuează în baza următoarelor documente primare:

- factura fiscală;
- factura de expediţie;
- procesul-verbal de primire-predare a serviciilor;
- dispoziţia de plată;
- bonul de încasare;
- procesul-verbal de inventariere etc.

Evidenţa analitică a creanţelor pe termen scurt aferente facturilor comerciale se ţine pe fiecare debitor, pe termene de formare şi de achitare a acestora.

Pentru generalizarea informaţiei privind existenţa, formarea şi achitarea creanţelor cu o durată nu mai mare de un an aferente decontărilor cu cumpărătorii şi clienţii pentru produsele (mărfurile) livrate, serviciile prestate şi avansurile acordate pot fi utilizate următoarele conturi sintetice din grupa ***22 „Creanţe pe termen scurt"***: ***221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***, ***222 „Corecţii la datorii dubioase"***, ***223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"***, ***224 „Avansuri pe termen scurt acordate"***.

Conturile de activ ***221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"*** şi ***223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"*** sunt destinate pentru înregistrarea valorii contractuale (de piaţă) a produselor (mărfurilor) livrate şi serviciilor prestate, inclusiv TVA. În debitul conturilor nominalizate se reflectă formarea creanţelor pe termen scurt aferente facturilor comerciale, iar în credit – achitarea lor. Soldurile acestor conturi sunt debitoare şi reprezintă sumele creanţelor pe termen scurt ale părţilor nelegate şi legate la finele perioadei de gestiune.

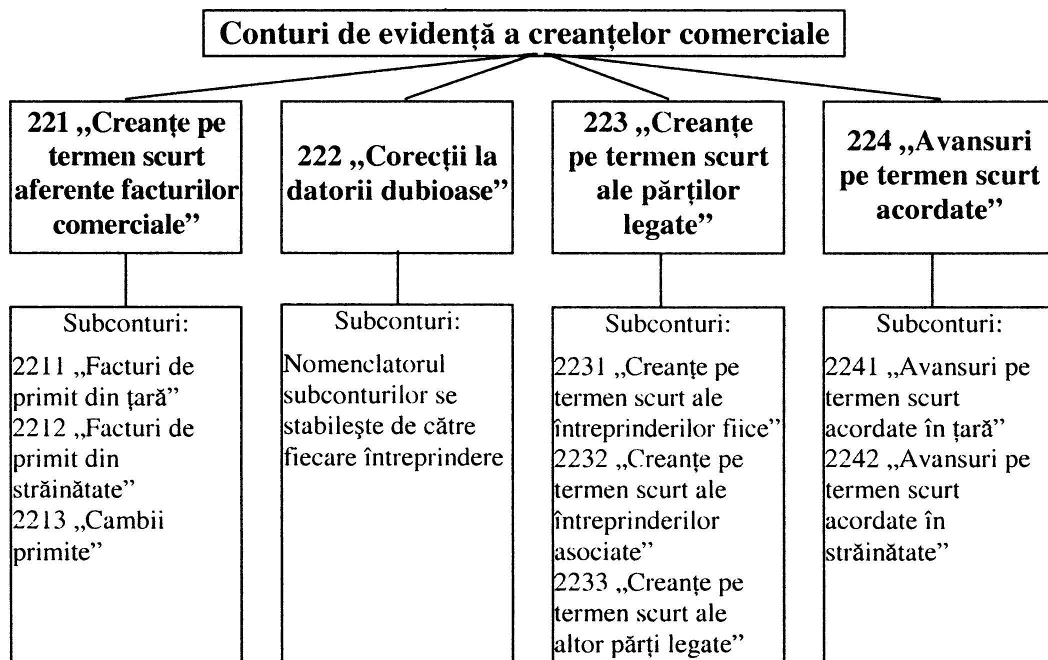
La acordarea avansurilor pe un termen nu mai mare de un an în contul procurărilor ulterioare a activelor (serviciilor) se utilizează contul de activ ***224 „Avansuri pe termen scurt acordate".*** În debitul lui se reflectă sumele avansurilor pe termen scurt acordate, iar în credit – sumele avansurilor utilizate pentru stingerea datoriilor faţă de furnizori sau antreprenori. Soldul acestui cont este debitor şi reprezintă avansurile acordate, însă neutilzate la finele perioadei de gestiune.

Respectarea principiului prudenței necesită formarea la întreprindere a rezervelor pentru datorii dubioase. În astfel de cazuri se utilizează contul *222 „Corecții la datorii dubioase”* destinat generalizării informației privind existența, formarea și utilizarea rezervelor pentru datoriile dubioase aferente procurărilor de către cumpărători a bunurilor materiale cu plată ulterioară (în rate).

Contul *222 „Corecții la datorii dubioase”* cu funcția de cont de pasiv este contrar în raport cu contul *221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”*. În creditul acestui cont se reflectă constituirea rezervelor pentru datoriile dubioase la sumele prognozate în baza calculelor și analizei respective, iar în debit – utilizarea rezervelor la decontarea sumelor creanțelor compromise. Soldul contului este creditor și reprezintă suma rezervelor neutilizată la finele perioadei de gestiune.

Soldurile tuturor conturilor de creanțe cu sold debitor se reflectă în subcapitolul 2.2 din *Bilanțul contabil* în mod obișnuit, iar ale contului *222 „Corecții la datorii dubioase”* – cu semnul “minus”, adică în paranteze. În afară de aceasta, cheltuielile aferente datoriilor dubioase se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare* în componența cheltuielilor comerciale.

În cadrul conturilor de evidență a creanțelor comerciale pot fi deschise subconturile (conturile de gradul II) prezentate în schema 6.2.



Schema 6.2. Structura conturilor de evidență a creanțelor comerciale

Componența subconturilor poate fi modificată în funcție de necesitățile informaționale ale întreprinderilor. În scopurile evidenței analitice pot fi utilizate și conturi de gradul III pentru fiecare cumpărător sau beneficiar.

Se examinăm modul de reflectare în contabilitate a creanțelor comerciale în baza unor exemple concrete, ținând cont de formele de achitare posibile:

a) contra mijloace bănești;
b) prin cambiile emise de cumpărător;
c) prin schimb de active;
d) pe seama avansurilor primite.

Exemplul 6.1

În luna ianuarie 2003 întreprinderea „A" a livrat produse întreprinderii "B" în valoare de 150 000 lei (fără TVA). Suma TVA aferentă livrării constituie 30 000 lei [(150 000 × 20 %) : 100].

Achitarea se efectuează contra mijloace bănești după livrarea produselor.

În baza datelor din exemplu se întocmesc următoarele formule contabile:

1. La livrarea produselor:

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"*** *sau*	
Dt	***223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"*** *– la suma totală, inclusiv TVA*	*180 000 lei*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"***	*150 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*30 000 lei.*

2. La achitarea de către cumpărător a produselor livrate:

Dt	***241 „Casa"*** *sau* ***242 „Cont de decontare"***, *sau* ***243 „Cont valutar"***	*180 000 lei*
Ct	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"*** *sau*	
Ct	***223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"***	*180 000 lei.*

Exemplul 6.2

Să admitem că vânzătorul (vezi exemplul 6.1) livrează produse și acceptă o cambie emisă de cumpărător cu scadența peste 4 luni și o dobândă anuală de 14,4 %. În acest caz dobânda aferentă cambiei va constitui 8 640 lei [(180 000 lei × 14,4 : 100) × (4 luni : 12 luni)].

Suma totală a creanțelor constituie 188 640 lei [(180 000 + 8 640). În baza datelor obținute se întocmesc următoarele formule contabile:

1. La acceptarea cambiei de către vânzător:

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", subcontul 2213 „Cambii primite"*** *– la suma totală, inclusiv TVA*	*180 000 lei*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"***	*150 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*30 000 lei.*

2. La dobânda calculată aferentă cambiei:

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", subcontul 2213 „Cambii primite"***	*8 640 lei*
Ct	***515 „Venituri anticipate curente"***	*8 640 lei.*

3. La dobânda aferentă perioadei de gestiune curente (lunar):

Dt	***515 „Venituri anticipate curente"***	*2 160 lei*
Ct	***621 „Venituri din activitatea de investiții"*** *(8 640 lei : 4 luni)*	*2 160 lei.*

Exemplul 6.3

Să presupunem că pentru produsele livrate conform datelor din exemplul 6.1 întreprinderea „A" a primit în schimb materiale în valoare de 156 000 lei, inclusiv TVA. Partea rămasă a creanței în sumă de 24 000 lei (180 000 – 156 000) a fost achitată prin mijloacele bănești încasate la contul de decontare.

Decontările efectuate se contabilizează astfel:

1. La valoarea produselor livrate:

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"*** *sau*	
Dt	***223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"*** *– la suma totală, inclusiv TVA*	*180 000 lei*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"***	*150 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*30 000 lei.*

2. La valoarea materialelor intrate în schimbul produselor livrate:

Dt	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** *(156 000 : 6)*	*26 000 lei*
Dt	***211 „Materiale"*** *(156 000 – 26 000)*	*130 000 lei*
Ct	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*156 000 lei.*

3. Stingerea reciprocă a creanțelor și datoriilor provenite din schimbul de active:

Dt	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*156 000 lei*
Ct	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"*** *sau*	
Ct	***223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"***	*156 000 lei.*

4. La suma creanțelor achitate contra mijloace bănești:

Dt	***242 „Cont de decontare"***	*24 000 lei*
Ct	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"*** *sau*	
Ct	***223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"***	*24 000 lei.*

În cazul când valoarea materialelor primite depășește valoarea produselor livrate, la suma diferenței achitate de către vânzător prin mijloace bănești se întocmește formula contabilă:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"

Ct 242 „Cont de decontare".

Exemplul 6.4

Întreprinderea „A" a primit de la întreprinderea „B" un avans în sumă de 12 000 lei în contul livrării mărfurilor. Întreprinderii „B" i-au fost livrate efectiv mărfuri în valoare de 15 000 lei, TVA – 3 000 lei.

În baza datelor din exemplu se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Până la livrarea mărfurilor:

- *la suma avansului primit:*

Dt	***242 „Cont de decontare"***	*12 000 lei*
Ct	***523 „Avansuri pe termen scurt primite"***	*12 000 lei;*

- *la suma TVA aferentă avansului primit:*

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 „Creanţe pe termen scurt privind TVA"(12 000 : 6) 2 000 lei
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" 2 000 lei;

- *achitarea sumei TVA aferentă avansului primit:*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" 2 000 lei
Ct 242 „Cont de decontare" 2 000 lei.

2. *După livrarea mărfurilor:*

- *la valoarea mărfurilor vândute:*

Dt 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" – *la suma totală, inclusiv TVA* 18 000 lei
Ct 611 „Venituri din vânzări" 15 000 lei
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" [(15 000 × 20) : 100] 3 000 lei;

- *anularea creanţelor pe seama avansului primit:*

Dt 523 „Avansuri pe termen scurt primite" 12 000 lei
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" 12 000 lei;

- *trecerea în cont a sumei TVA achitată în avans:*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" 2 000 lei
Ct 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2252 „Creanţe pe termen scurt privind TVA" 2 000 lei;

- *achitarea TVA la diferenţa dintre suma calculată şi cea trecută în cont – 1 000 lei (3 000 – 2 000):*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" 1 000 lei
Ct 242 „Cont de decontare" 1 000 lei;

- *încasarea diferenţei dintre suma creanţei şi a avansului primit:*

Dt 242 „Cont de decontare" (18 000 – 12 000) 6 000 lei
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" 6 000 lei.

În cazul achitării creanţelor în valută străină pot apărea diferenţe de curs valutar.

Exemplul 6.5

La 16 septembrie 2002 întreprinderea „C" a livrat pentru export mărfuri (cu plată ulterioară) în valoare de 10 000 euro. La data livrării cursul de schimb valutar a constituit 13,3285 lei/euro, suma creanţelor fiind de 133 285 lei (10 000 euro × 13,3285 lei). Creanţele au fost achitate la 27 decembrie 2002. La această dată cursul de schimb valutar a fost de 14,3187 lei/euro, iar suma încasată – de 143 187 lei (10 000 euro × × 14,3187 lei).

În baza datelor din exemplu se întocmesc următoarele formule contabile:

1. *La livrarea mărfurilor pentru export (în baza documentelor vamale), fără TVA:*

Dt 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" 133 285 lei
Ct 611 „Venituri din vânzări" 133 285 lei.

2. La achitarea creanțelor (în baza dispoziției de plată):

Dt 243 „Cont valutar" *133 285 lei*
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" *133 285 lei.*

3. La diferența de curs valutar de 9 902 lei (143 187 – 133 285) aferentă creanțelor achitate:

Dt 243 „Cont valutar" *9 902 lei*
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară" *9 902 lei.*

Să admitem că la 16 septembrie 2002 (data livrării) cursul de schimb valutar a fost de 15,1254 lei/euro. În acest caz creanțele constituie 151 254 lei (10 000 euro × 15,1254 lei), iar diferența de curs valutar nefavorabilă se trece la cheltuieli prin următoarea formulă contabilă:

Dt 722 „Cheltuieli ale activității financiare" *(151 254 – 143 187) 8 067 lei*
Dt 243 „Cont valutar" *(10 000 euro × 14,3187 lei) 143 187 lei*
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" *151 254 lei.*

Pentru a facilita achitarea creanțelor și a stimula creșterea vânzărilor, întreprinderile pot acorda cumpărătorilor diferite reduceri și înlesniri (reduceri de preț pentru clienții permanenți, pentru achitarea înainte de termenul de plată stabilit în contracte, în cazul necorespunderii calității mărfurilor cu cerințele stipulate în contracte etc.).

Modul de reflectare în contabilitate a reducerilor de prețuri acordate depinde de perioada în care au fost înregistrate reducerile, de faptul dacă întreprinderea formează sau nu rezerve pentru acoperirea pierderilor din reduceri de prețuri și returnări de mărfuri și utilizează sau nu contul contabilității de gestiune ***822 „Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute"***.

Reducerile de prețuri pot fi acordate:

- în momentul vânzării mărfurilor;
- după vânzarea mărfurilor:
  - până la reflectarea veniturilor în rapoartele financiare anuale;
  - după reflectarea veniturilor în rapoartele financiare anuale.

Să examinăm în baza unui exemplu modul de reflectare în conturile contabile a reducerilor de prețuri, în funcție de perioada în care se efectuează achitarea.

Exemplul 6.6

La 15 decembrie 2002 întreprinderea „A" a livrat mărfuri în valoare de 480 000 lei, inclusiv TVA, întreprinderii „B" specializată în comerțul cu amănuntul. Conform contractului, întreprinderea „A" acordă întreprinderii „B" reduceri de prețuri care constituie:

- *10 % – la achitarea în momentul livrării mărfurilor;*
- *5 % – în cazul când achitarea se efectuează în curs de 10 zile după livrare;*
- *2 % – în cazul când achitarea se efectuează în termen de o lună după livrare.*

Situația I. Achitarea se efectuează în momentul livrării

În acest caz reducerile de prețuri acordate (10 %) se iau în considerație la perfectarea documentelor de livrare a mărfurilor, în baza cărora se întocmeşte o formulă contabilă unică pentru reflectarea veniturilor din vânzări. Altfel spus, la suma reducerilor nu se efectuează o înregistrare contabilă suplimentară privind corectarea veniturilor.

Formula contabilă este următoarea:

Dt	***241 „Casa"*** *sau* ***242 „Cont de decontare"*** *[480 000 – (480 000 × 10 : 100)]*	*432 000 lei*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"*** *[432 000 – (432 000 : 6)]*	*360 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** *(432 000 : 6)*	*72 000 lei.*

Situația II. Achitarea se efectuează până la reflectarea veniturilor în rapoartele financiare anuale *(conform exemplului 6.6, achitarea are loc în curs de 10 zile după livrare)*

În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii mărfurilor livrate:

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***	*480 000 lei*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"***	*400 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** *(480 000 : 6)*	*80 000 lei.*

2. Achitarea creanțelor, luând în considerație reducerile de prețuri acordate (5 %) care constituie 24 000 lei (480 000 × 5 : 100):

Dt	***242 „Cont de decontare"*** *(480 000 – 24 000)*	*456 000 lei*
Ct	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***	*456 000 lei.*

3. Stornarea creanțelor şi veniturilor la suma reducerilor de prețuri (până la reflectarea veniturilor în rapoartele financiare):

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***	*(24 000 lei)*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"***	*(20 000 lei)*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*(4 000 lei).*

Situația III. Achitarea se efectuează după reflectarea veniturilor în rapoartele financiare anuale *(conform exemplului 6.6, achitarea are loc în termen de o lună după livrare)*

Formulele contabile vor fi următoarele:

1. La momentul livrării mărfurilor:

Dt	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***	*480 000 lei*
Ct	***611 „Venituri din vânzări"***	*400 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** *(480 000 : 6)*	*80 000 lei.*

2. Achitarea creanțelor, luând în considerație reducerile de prețuri acordate (2 %) care constituie 9 600 lei (480 000 × 2 : 100):

Dt	***242 „Cont de decontare"*** *(480 000 – 9 600)*	*470 400 lei*
Ct	***221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***	*470 400 lei;*

3. Reflectarea reducerilor de prețuri (fără TVA) în sumă de 8 000 lei [9 600 – (9 600 : 6)]:

Dt 822 „Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute" 8 000 lei
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" 8 000 lei.

4. Înregistrarea pierderilor din reducerile de prețuri (fără TVA) în sumă de 8 000 lei:
***Dt 712 „Cheltuieli comerciale"** sau **538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate"** 8 000 lei*
***Ct 822 „Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute"** 8 000 lei.*

5. Stornarea sumei TVA de 1 600 lei (9 600 : 6):
***Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"** (1 600 lei)*
***Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"** (1 600 lei).*

Creanțele pot apărea nu numai la livrarea mărfurilor (serviciilor), ci și la acordarea avansurilor pentru procurarea activelor (serviciilor).

Acordarea și utilizarea avansurilor se reflectă în contabilitate prin întocmirea următoarelor formule contabile:

- la acordarea avansurilor în contul livrării activelor (prestării serviciilor):

Dt 224 „Avansuri pe termen scurt acordate"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar";

- la utilizarea sumelor avansurilor acordate anterior pentru stingerea datoriilor față de furnizori și antreprenori:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate";

- la restituirea avansurilor în cazul în care livrarea mărfurilor sau prestarea serviciilor nu a avut loc:

Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate".

Avansurile acordate, în contul cărora nu au fost livrate bunuri materiale sau prestate servicii, precum și cele nerestituite în formă bănească după expirarea termenului de prescripție se trec la cheltuieli prin formula contabilă:
Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate".

Pentru majorarea volumului de vânzări întreprinderile acceptă vânzările de mărfuri și servicii cu achitarea în rate. În astfel de situații unele sume nu vor fi achitate de cumpărători (clienți), adică vor deveni datorii dubioase.

Creanţele sunt considerate ca datorii dubioase în următoarele cazuri:

- cumpărătorul (clientul) este considerat insolvabil, iar creanţa nu are acoperire garantată;
- sunt întocmite documentele care permit de a considera dubioase careva datorii (reclamaţii, hotărâri ale organelor judiciare sau avizele privind falimentul şi lichidarea întreprinderii cumpărătoare publicate oficial);
- termenul de prescripţie prevăzut de legislaţia în vigoare a expirat.

Decontarea creanţelor comerciale dubioase în contabilitatea financiară se efectuează în baza următoarelor documente:

- lista de inventariere a creanţelor şi datoriilor;
- ordinul conducătorului întreprinderii privind decontarea creanţelor.

Decontarea creanţelor comerciale dubioase este posibilă prin:

- raportarea directă a creanţelor dubioase la cheltuielile perioadei;
- decontarea creanţelor dubioase pe seama rezervelor pentru datoriile dubioase create anterior.

Metoda decontării directe a creanţelor dubioase prevede raportarea acestora la cheltuieli în perioada de gestiune în care au fost constatate. Însă aplicarea ei în practică conduce la încălcarea principiilor concordanţei şi prudenţei, deoarece suma creanţelor dubioase nu se referă la veniturile constatate anterior în perioada respectivă, în baza principiului specializării exerciţiilor.

Conform metodei specificate, suma creanţelor reflectată în bilanţ nu poate fi considerată reală, întrucât include şi suma care se consideră dubioasă şi, probabil, nu va fi rambursată.

La suma datoriilor dubioase anulate prin decontarea directă se întocmeşte formula contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"

Ct 221 „Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale".

Exemplul 6.7

Conform ordinului conducătorului întreprinderii-creditor „A" emis în baza procesului-verbal al comisiei de inventariere a creanţelor, au fost decontate creanţele dubioase ale întreprinderii-debitor „B" în sumă de 6 000 lei, inclusiv TVA – 1 000 lei. Întreprinderea „A" nu formează rezerve pentru datoriile dubioase.

În acest caz la suma creanţei decontate (fără TVA) se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"	*5 000 lei*
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt privind facturile comerciale"	*5 000 lei.*

Modul de reflectare a sumei TVA aferentă creanței decontate depinde de faptul dacă creanța decontată este recunoscută în scopuri fiscale (există decizia organului judiciar privind insolvabilitatea debitorului) sau nu.

Dacă creanța decontată este recunoscută în scopuri fiscale, suma TVA se trece în cont prin formula contabilă:

Dt 534 „Datori privind decontările cu bugetul" *1 000 lei*
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale" *1 000 lei.*

Totodată suma respectivă se reflectă în Registrul de evidență a procurărilor și se face corectarea necesară în declarația privind TVA.

Dacă creanța decontată nu este recunoscută în scopuri fiscale, la suma TVA se va întocmi formula contabilă:

Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative" *1 000 lei*
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt privind facturile comerciale" *1 000 lei.*

Metoda decontării creanțelor dubioase pe seama rezervelor create în aceste scopuri este mai acceptabilă. Aplicarea ei permite reflectarea pierderilor privind datoriile dubioase în rapoartele financiare ale perioadei de gestiune în care au fost constatate veniturile aferente acestor pierderi, dar nu în perioada în care s-a constatat că clientul nu este în stare să achite datoria.

În astfel de cazuri metoda care prevede crearea rezervelor pentru datoriile dubioase poartă un caracter de evaluare. Evaluarea rezervelor respective poate fi efectuată prin:

1) calcularea cotei pierderilor;
2) gruparea creanțelor comerciale după termenul de achitare.

Cota pierderilor privind datoriile dubioase se stabilește în raport cu unul din următorii indicatori acceptați în politica de contabilitate:

- volumul vânzărilor nete;
- volumul vânzărilor în rate;
- suma totală a creanțelor comerciale neachitate la data întocmirii *Bilanțului contabil*.

Să examinăm modul de determinare a cotei pierderilor în baza ultimului indicator.

Cota în cauză se determină ca raportul dintre suma pierderilor aferente datoriilor dubioase în anii precedenți și suma totală a creanțelor în aceste perioade. Ulterior cota medie a pierderilor se înmulțește cu soldul creanțelor aferente facturilor comerciale conform situației existente la finele perioadei de gestiune. Suma corecțiilor la datorii dubioase poate fi determinată lunar și reflectată cu total cumulativ în rapoartele trimestriale și cel anual sau o dată pe an – la întocmirea raportului anual.

Exemplul 6.8

Suma totală a creanţelor şi pierderile aferente datoriilor dubioase ale întreprinderii „B" sunt prezentate în tabelul 6.1.

Tabelul 6.1

Pierderi aferente datoriilor dubioase la întreprinderea „B" în anii 1999–2001

(în lei)

Anii	***Suma totală a creanţelor***	***Suma pierderilor aferente datoriilor dubioase***
1999	*1 406 500*	*34 800*
2000	*1 608 400*	*38 500*
2001	*2 460 300*	*56 300*
Total	***5 475 200***	***129 600***

Cota medie a pierderilor aferente datoriilor dubioase constituie 2,4 % [(129 600 lei : 5 475 200 lei) × 100].

Să presupunem că la 31 decembrie 2002 la întreprinderea „B" soldul creanţelor aferente facturilor comerciale a constituit 2 160 300 lei. Respectiv, eventualele pierderi aferente datoriilor dubioase vor fi egale cu 51 847 lei (2 160 300 × 2,4 : 100). La calcularea sumei pierderilor aferente datoriilor dubioase este necesar de asemenea de a ţine cont de returnările de produse şi mărfuri de la cumpărători (dacă acestea au avut loc), precum şi de alţi factori.

Conform situaţiei existente la finele anului 2002, în contabilitatea întreprinderii „B" se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale" *51 847 lei*
Ct 222 „Corecţii la datorii dubioase" *51 847 lei.*

La utilizarea metodei bazate pe calcularea cotei pierderilor se respectă principiul concordanţei dintre cheltuielile comerciale şi veniturile din vânzări din aceeaşi perioadă de gestiune. Însă, conform acestei metode, la crearea rezervelor nu se iau în consideraţie sumele creanţelor cu scadenţă diferită. Acest neajuns poate fi înlăturat prin gruparea creanţelor după termenul de achitare.

Metoda grupării creanţelor comerciale după termenul de achitare se realizează în baza cotei-părţi a creanţelor comerciale dubioase care se calculează pe grupe de creanţe formate după termenele de achitare, cota pierderilor fiind estimată în funcţie de termenul de achitare expirat al grupei specificate.

Cu cât termenul de achitare expirat este mai mare, cu atât este mai înaltă probabilitatea că creanţele respective reprezintă datorii dubioase.

Gruparea creanţelor pe termene de achitare expirate permite specialiştilor analişti ai întreprinderii să corecteze rezervele pentru datoriile dubioase, bazându-se pe studierea fiecărei sume a creanţelor.

Modul de formare a rezervelor pentru datoriile dubioase prin gruparea creanţelor comerciale, în funcţie de termenele de achitare expirate, este examinat în continuare în baza unui exemplu concret.

Exemplul 6.9

Întreprinderea-creditor „A" a grupat creanţele comerciale după termenul de achitare expirat şi a stabilit probabilitatea neachitării creanţelor (tabelul 6.2).

Tabelul 6.2

Modul de formare a rezervelor pentru datoriile dubioase prin gruparea creanţelor comerciale după termenul de achitare expirat (la 31.12.2002)

Termenul de achitare expirat	*Suma creanţelor comerciale (în lei)*	*Cota creanţelor dubioase (%)*	*Rezerve pentru datorii dubioase (în lei)*
1	*2*	*3*	*4 (col.2 x col.3 : 100)*
1–10 zile	*340 000*	*1*	*3 400*
11–30 zile	*260 000*	*2*	*5 200*
31–60 zile	*130 000*	*14*	*18 200*
61–90 zile	*121 000*	*25*	*30 250*
Peste 90 zile	*16 000*	*60*	*9 600*
Total	***867 000***	***x***	***66 650***

Suma creanţelor din col.2 a fost calculată printr-o grupare a conturilor analitice pe fiecare cumpărător (client) care a depăşit termenul de achitare stabilit.

Cota creanţelor dubioase se stabileşte la întreprindere în urma analizei situaţiei conturilor analitice din perioadele precedente.

La 31 decembrie 2002 rezervele pentru datoriile dubioase (col.4) se determină prin înmulţirea sumei creanţelor comerciale cu cota creanţelor dubioase, în funcţie de termenul de achitare expirat, şi constituie 66 650 lei.

La suma rezervelor create se întocmeşte formula contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale" *66 650 lei*
Ct 222 „Corecţii la datorii dubioase" *66 650 lei.*

În cursul anului sumele creanţelor se decontează prin formula contabilă:

Dt 222 „Corecţii la datorii dubioase"
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale".

Dacă întreprinderile-debitori recunoscute anterior ca insolvabile, creanţele lor fiind decontate, şi-au declarat disponibilitatea de a achita facturile, în contabilitatea furnizorului se întocmeşte formula contabilă inversă:

Dt 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Dt 223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"
Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt"
Ct 222 „Corecţii la datorii dubioase".

6.3. Contabilitatea creanţelor privind decontările cu bugetul

Decontările cu bugetul au particularităţi datorită reglementării normative specifice a modului de determinare şi de achitare a creanţelor şi datoriilor faţă de bugetul de stat. Raporturile întreprinderii cu bugetul au un caracter multiplu şi divers, de aceea decontările cu bugetul se reflectă în conturi distincte privind datoriile şi creanţele.

Creanţele bugetului faţă de întreprindere apar ca urmare a diferenţelor dintre sumele calculate şi achitate la buget ale impozitelor şi taxelor, a căror mod de administrare şi de contabilizare are un aspect complex. Situaţiile de apariţie a creanţelor sunt în dependenţă de specificul operaţiunilor economice, tipul impozitului şi cuprind sumele:

- impozitului pe venit plătit în plus, achitat în avans în decursul anului, reţinut la sursa de plată, plătit în cursul anului în străinătate, reţinut în cazul plăţii anticipate a dividendelor intermediare;
- TVA pentru trecerea în cont, TVA de recuperat, TVA calculată de la avansurile primite;
- accizelor aferente procurărilor pentru trecerea ulterioară în cont;
- altor impozite şi taxe republicane şi locale achitate în avans sau plătite în plus.

Sumele calculate şi achitate ale creanţelor bugetului se înregistrează în contabilitate în baza documentelor primare: calcule şi note contabile, facturi fiscale, dispoziţii de plată trezoreriale, ordine şi decizii ale unităţilor economice sau organelor de stat etc.

Evidenţa analitică a creanţelor pe termen scurt privind decontările cu bugetul se ţine pe feluri de impozite şi plăţi, pe termene de recuperare a acestora din buget.

Pentru generalizarea informaţiei privind existenţa, înregistrarea şi achitarea creanţelor aferente decontărilor cu bugetul cuvenite întreprinderii din buget, conform legislaţiei în vigoare, este destinat contul de activ ***225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"***. În debitul acestui cont se înregistrează avansurile vărsate la buget privind impozitele stabilite de legislaţie (cu excepţia TVA), sumele plătite în plus la buget, precum şi diferenţele dintre sumele taxei pe valoarea adăugată plătită sau de plătit şi primită sau de primit, iar în credit – sumele trecute în cont pentru stingerea datoriilor aferente decontărilor cu bugetul efectuate în perioadele de gestiune curente sau ulterioare, precum şi plăţile în plus recuperate din buget. Soldul

acestui cont este debitor şi reprezintă datoriile bugetului de stat față de întreprindere la finele perioadei de gestiune.

În cadrul contului ***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"*** pot fi deschise subconturi pentru evidența creanțelor bugetului pe tipuri de impozite şi situații de apariție a creanțelor specificate.

Contabilitatea creanțelor privind impozitul pe venit

Suma impozitului pe venit de achitat (spre restituire) se determină la sfârşitul anului de gestiune de către întreprindere de sine stătător, în funcție de mărimea impozitului pe venit achitat în cursul anului de gestiune care poate fi plătit direct, în rate trimestriale şi/sau indirect, prin rețineri la sursa de plată care reprezintă avansuri ale impozitului pe venit.

Conform art.84 din ***Codul fiscal***, contribuabilii – persoane fizice şi juridice, care au obținut venit nu din munca salariată sau sunt scutiți de impozitul pe venit la sursa de plată din dobânzi sau redevențe, la care obligațiile fiscale în anul precedent au depăşit suma de 400 lei, sunt obligați să achite în decursul anului de gestiune impozitul pe venit în rate trimestriale, respectiv până la 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie şi 31 decembrie, iar întreprinderile agricole (gospodăriile de fermier) trebuie să achite impozitul pe venit în două etape – nu mai târziu de 31 martie şi 31 decembrie ale anului fiscal.

Plățile în avans ale impozitului pe venit se determină la începutul anului de gestiune şi se achită în decursul perioadei de gestiune, conform uneia din cele două metode, fiind egale cu:

- sumele trimestriale ale impozitului pe venit calculat sub formă de prognoză conform ***Codului fiscal*** pe anul respectiv. Venitul impozabil şi impozitul pe venit se prognozează, pornind de la sumele planificate ale cheltuielilor şi veniturilor în contabilitate, ale ajustărilor cheltuielilor şi veniturilor conform legislației fiscale, a impozitului pe venit trecut în cont, facilităților la impozitul pe venit, precum şi în funcție de alți factori. Eroarea prognozării sumei impozitului pe venit calculat şi de achitat în decursul anului de gestiune poate fi de cel mult 20% din datoria efectivă privind impozitul pe venit calculată la sfârşitul anului. La depăşirea acestei limite se aplică penalități pentru neachitarea impozitului pe venit în rate sau achitarea în mărime mai mică decât cea calculată efectiv pentru fiecare trimestru;
- sumele egale cu 1/4 din impozitul pe venit calculat spre plată pe anul precedent, dacă achitarea se face în patru etape sau sumele egale cu 1/4 şi 3/4, dacă plata se efectuează în două etape.

Suma impozitului spre plată se calculează, luându-se în considerație **trecerile în cont** care cuprind sumele impozitului pe venit reținute la sursa de plată, în conformitate cu art.88, 89 şi 90 din ***Codul fiscal*** şi sumele impozitului pe venit achitate în decursul anului de gestiune, conform art.80, 82 şi 84 din ***Codul fiscal***.

Trecerea în cont a impozitului pe venit reprezintă compensări şi reduceri ale sumelor calculate ale acestui impozit şi include:

- impozitul pe venit reținut la sursa de plată din suma serviciilor acordate conform art.90 din ***Codul fiscal*** în mărime de 5 %. Acest impozit se reține de către consumatorii de servicii pe seama mijloacelor furnizorilor de servicii de la valoarea acestora (fără TVA) şi se plăteşte la bugetul de stat în termen de o lună următoare celei în care a avut loc reținerea;
- impozitul pe venit reținut la sursa de plată din suma dobânzilor şi royalty (redevențelor) conform art.89 alin.(1) din ***Codul fiscal*** în mărime de 20 % din plată;
- impozitul pe veniturile din investiții sau financiare achitat în străinătate, cu condiția ca aceste venituri să fie supuse impozitării şi în Republica Moldova. Suma trecerii în cont nu trebuie să depăşească obligațiile fiscale privind veniturile din investiții sau financiare obținute peste hotarele Republicii Moldova şi se efectuează la cota şi în anul în care veniturile specificate sunt supuse impozitării în Republica Moldova;
- impozitul pe venit reținut la plata dividendelor pe parcursul anului fiscal acționarilor săi la cota impozitului pe venit în anul reținerii.

Dacă suma impozitului pe venit reținut din suma dividendelor achitate în avans depăşeşte datoria fiscală a întreprinderii privind impozitul pe venit, determinată la sfârşitul anului fiscal, aceasta se reportează în anul viitor pentru trecerea în cont în perioadele viitoare, iar dacă suma impozitului pe venit reținut din suma serviciilor, dobânzilor şi royalty şi achitat în avans în cursul anului fiscal depăşeşte suma impozitului pe venit calculat la sfârşitul anului, diferența se restituie agentului economic de către organele fiscale.

Virarea la buget a plăților în rate a impozitului pe venit în cursul perioadei de gestiune se reflectă în felul următor:

Dt 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”
Ct 241 „Casa”
Ct 242 „Cont de decontare”
Ct 243 „Cont valutar”.

Suma impozitului pe venit în avans spre achitare la buget se reflectă concomitent în creditul contului ***535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat”***, în cadrul căruia se deschide un subcont special ***„Impozitul pe venit achitat în cursul anului de gestiune”*** în corespondență cu debitul contului ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”.***

Exemplul 6.10

La întreprinderea „A" impozitul pe venit pentru plata în buget, conform declarației cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător, în anul 2001 a constituit 16 000 lei. Conform metodei de plată a impozitului pe venit în avans pe anul 2002 indicată în politica de contabilitate, plățile trimestriale sunt egale cu o pătrime din suma impozitului pe venit a anului precedent, respectiv:

până la 31 martie 2002	*4 000 lei;*
până la 30 iunie 2002	*4 000 lei;*
până la 30 septembrie 2002	*4 000 lei;*
până la 31 decembrie 2002	*4 000 lei.*

În cursul anului, în fiecare trimestru, se întocmesc formulele contabile:

Dt	***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”***	*4 000 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare”***	*4 000 lei;*

Dt	***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”***	*4 000 lei*
Ct	***535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat”, subcontul „Impozitul pe venit achitat în cursul anului de gestiune”***	*4 000 lei.*

La sfârşitul anului de gestiune s-a calculat impozitul pe venit efectiv în sumă de 17 000 lei.

La sumele impozitului pe venit calculate efectiv la sfârşitul anului conform declarației se întocmeşte formula contabilă:

Dt	***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”***	*17 000 lei*
Ct	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”***	*17 000 lei.*

La sumele impozitului pe venit calculate şi plătite sub formă de avans în cursul anului se întocmeşte formula contabilă:

Dt	***535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat”, subcontul „Impozitul pe venit achitat în cursul anului de gestiune”***	*16 000 lei*
Ct	***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”***	*16 000 lei.*

Trecerea în cont a sumelor avansurilor privind impozitul pe venit:

Dt	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”***	*16 000 lei*
Ct	***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”***	*16 000 lei.*

Astfel, s-a obținut o datorie care trebuie virată bugetului până la 31 martie 2003 în sumă de 1 000 lei:

Dt	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”***	*1 000 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare”***	*1 000 lei.*

Agenţii economici care prestează servicii reflectă creanţa (plata) pentru servicii sută la sută în creditul conturilor de evidenţă a veniturilor şi în debitul conturilor de evidenţă a creanţelor.

Furnizorul serviciilor înregistrează:

a) sumele încasate efectiv de către furnizor de la beneficiar pentru serviciile prestate (inclusiv TVA) în mărime de 95 %:

Dt 241 „Casa" sau
Dt 242 „Cont de decontare", sau
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau
Ct 223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"
Ct 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt";

b) suma impozitului pe venit de 5 % reţinută de către beneficiar:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" sau
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Ct 223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate" sau
Ct 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt";

c) la finele anului de gestiune se trec la diminuarea datoriilor faţă de buget sumele impozitului pe venit reţinute de către beneficiar:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată din suma dobânzilor şi redevenţelor se reflectă în felul următor:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Ct 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate".

La suma impozitului pe veniturile din investiţii sau financiare achitată în afara Republicii Moldova se întocmeşte formula contabilă:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Ct 243 „Cont valutar".

Impozitul pe venit reţinut la plata dividendelor pe parcursul anului fiscal acţionarilor săi la cota impozitului pe venit în anul reţinerii se reflectă:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
şi
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 242 „Cont de decontare".

La sfârşitul anului suma impozitului pe venit trecută în cont se reflectă prin reducerea datoriei curente privind impozitul pe venit:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Dacă suma impozitului pe venit achitată în decursul anului de gestiune depăşeşte suma calculată la sfârşitul anului de gestiune, diferența se înregistrează în debitul contului ***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".***

Suma impozitului pe venit achitată peste hotarele Republicii Moldova care nu este recunoscută ca trecere în cont se reflectă în felul următor:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Ct 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Suma impozitului pe venit reținută din alte surse decât plățile salariale, achitate în folosul persoanelor rezidente şi nerezidente trebuie plătită în termen de 30 de zile după expirarea lunii în care au fost efectuate plățile sau de la data încetării activității acesteia. Impozitul pe venit reținut la sursa de plată este declarat:

- **lunar** în *Darea de seamă privind impozitul pe venit reținut din sursele de venit, altele decât plățile salariale, şi achitat în buget pentru luna gestionară,* şi
- **anual** în:
  - *Nota de informare privind plățile achitate rezidenților din sursele de venit, altele decât plățile salariale, şi privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți pentru anul gestionar;*
  - *Nota de informare privind veniturile sub formă de dobândă şi royalty achitate în folosul persoanei fizice rezidente în vârstă de 60 de ani şi mai mult pentru anul de gestiune;*
  - *Nota de informare privind impozitul reținut din sursele de venit, altele decât plățile salariale, achitate persoanelor nerezidente pentru anul gestionar.*

Contabilitatea creanțelor privind taxa pe valoarea adăugată

Creanțele bugetului apar în legătură cu administrarea şi contabilizarea taxei pe valoarea adăugată. Dacă suma TVA aferentă procurărilor depăşeşte suma TVA aferentă volumului livrărilor în perioada fiscală (o lună) diferența la sfârşitul lunii se trece în categoria creanțelor pe termen scurt.

Dacă depăşirea sumei TVA aferentă procurărilor față de TVA privind vânzările se datorează faptului că au avut loc livrări la cote reduse, contribuabilul are dreptul la restituirea taxei pe valoarea adăugată în

conformitate cu legislația fiscală în vigoare. Mărimea TVA spre restituire se reflectă ca creanță a bugetului şi se calculează prin produsul dintre cota standard a TVA şi valoarea livrării impozabile la cota redusă, dar nu mai mult decât suma depăşirii TVA spre trecere în cont, ţinând cont de modul şi ponderea achitărilor față de furnizorii bunurilor exportate.

Sumele primite în avans contra livrărilor impozabile ulterioare condiţionează apariţia obligaţiei de plată a taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite se determină utilizând cota de 16,67% de la suma avansului primit şi se reflectă ca creanţă a bugetului până la data efectivă a livrărilor impozabile.

Soldul debitor al contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”*** privind TVA, suma TVA spre restituire şi suma TVA aferentă avansurilor primite se reflectă prin formula contabilă:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

În perioadele de gestiune ulterioare are loc trecerea în cont a sumelor TVA aferente avansurilor, restabilirea soldului debitor al taxei pe valoarea adăugată care se reflectă în contabilitate prin formulă contabilă anterioară la sume negative sau prin formula contabilă inversă:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”.

Contabilitatea creanţelor privind accizele

La efectuarea operaţiunilor economice cu mărfurile supuse accizelor agenţii economici calculează şi contabilizează creanţele şi datoriile faţă de buget privind accizele.

La procurarea mărfurilor supuse accizelor în scopul prelucrării sau producerii altor mărfuri supuse accizelor, suma accizelor se reflectă ca creanţă a bugetului şi poate fi trecută în cont în cazul respectării condiţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare: trecerea în cont are loc numai la **producătorul sau prelucrătorul** mărfurilor supuse accizelor care a utilizat ca materie primă mărfuri supuse accizelor; **suma accizelor** trecută în cont este egală cu mărimea accizelor calculate de la cantitatea mărfurilor supuse accizelor, care a fost utilizată la prelucrarea sau producerea altor mărfuri supuse accizelor, conform normelor tehnologice, cu condiţia că această sumă a accizelor a fost **achitată cu mijloace băneşti**, acest lucru fiind indicat în factura fiscală; **data trecerii în cont** constituie momentul livrării (transportării) mărfurilor supuse accizelor din încăperea de acciz.

La suma accizelor aferentă procurărilor de mărfuri supuse accizelor se întocmeşte formula contabilă:
Dt 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale".

Trecerea în cont a sumei accizelor în perioadele ulterioare se reflectă prin formula contabilă:
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

Evidența sintetică şi analitică a creanțelor bugetului se ține în registrul pentru contul ***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"*** care poate fi întocmit manual sau automatizat. Acest registru este structurat pe tipuri de impozite şi operațiuni care au generat creanțele bugetului pentru a efectua corect trecerea în cont şi restituirea de la buget a impozitelor. La sfârşitul perioadei de gestiune informația din acest registru se trece în *Cartea mare*.

6.4. Evidența creanțelor personalului

Creanțele personalului reprezintă datorii ale angajaților față de întreprindere şi apar în urma:

- acordării avansurilor spre decontare (titularilor de avans);
- procurării de către angajați a mărfurilor cu achitarea în rate;
- recuperării de către gestionari a daunei materiale cauzate;
- altor datorii (privind pensiile alimentare şi alte titluri executorii, privind plățile efectuate în folosul angajaților pentru serviciile comunale etc.).

Creanțele personalului se înregistrează în contabilitate în baza următoarelor documente primare:

- dispoziția de plată;
- lista (statul) de plată;
- documentele cu titluri executorii;
- lista de inventariere a creanțelor şi datoriilor;
- decizia privind recuperarea daunelor materiale cauzate;
- angajamentul de plată.

Evidența analitică a creanțelor personalului se ține pe fiecare debitor, pe tipuri de creanțe, pe termene de apariție şi de achitare a acestora.

Pentru evidența sintetică a creanțelor pe termen scurt ale personalului se utilizează contul de activ ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului".***

Acesta este destinat generalizării informației privind existența, formarea şi achitarea creanțelor nominalizate. În debitul contului *227* se reflectă apariția creanțelor pe termen scurt ale personalului, iar în credit – achitarea acestora. Soldul contului este debitor şi reprezintă creanțele personalului față de întreprindere la finele perioadei de gestiune.

În cadrul contului *227* ***„Creanțe pe termen scurt ale personalului"*** pot fi deschise următoarele subconturi:

- ***2271 „Creanțe pe termen scurt privind retribuirea muncii"***[1],
- ***2272 „Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"***,
- ***2273 „Creanțe pe termen scurt privind mărfurile vândute în credit"***,
- ***2274 „Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale"***,
- ***2275 „Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operații"***.

În continuare vom examina modul de contabilizare a fiecărui tip de creanțe pe termen scurt ale personalului.

Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans

Titulari de avans sunt angajații întreprinderii, cărora li se eliberează mijloace băneşti spre decontare. Avansul eliberat este destinat acoperirii cheltuielilor care urmează a fi suportate de către angajatul respectiv, cum sunt cheltuielile de deplasare (aferente deplasării angajatului în interes de serviciu) şi cheltuielile gospodăreşti (aferente procurării unor active).

Deplasarea în interes de serviciu este o detaşare a angajatului în vederea executării în altă localitate a unor anumite lucrări (servicii) legate nemijlocit de activitatea întreprinderii.

Detaşarea angajatului se efectuează conform dispoziției conducătorului întreprinderii şi se perfectează prin eliberarea legitimației de deplasare.

Termenul deplasării se determină de către conducătorul întreprinderii, dar nu poate depăşi (fără a lua în calcul timpul aflării în drum) doi ani la detaşarea peste hotare şi 40 de zile – la detaşarea pe teritoriul Republicii Moldova. Pentru angajații detaşați în scopul executării lucrărilor de montaj, reglare, reparare şi construcție termenul deplasării nu va depăşi un an (cu excepția timpului aflării în drum). În unele cazuri termenele de deplasare mai îndelungate pot fi stabilite de Guvernul Republicii Moldova.

---

[1] Subcontul *2271* ***„Creanțe pe termen scurt privind retribuirea muncii"*** practic nu se aplică, întrucât, în conformitate cu cerințele ***Codului fiscal***, suma avansului îndreptat spre plată în contul retribuirii muncii nu poate depăşi suma salariului efectiv calculat. De aceea avansurile se reflectă în contabilitate direct în debitul contului ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***, fără utilizarea subcontului în cauză.

Compensarea cheltuielilor de deplasare se efectuează pentru zilele aflării efective în deplasare, conform legitimației de deplasare şi documentelor de călătorie prezentate, în limitele termenului pentru care angajatul a fost detaşat. În scopul determinării termenului efectiv al deplasării, în legitimația de deplasare se fac mențiunile privind plecarea şi sosirea în punctele de destinație, plecarea din ele şi sosirea la locul de muncă permanent şi se confirmă[1] prin ştampilele întreprinderilor corespunzătoare. La deplasarea în câteva localități datele despre sosire şi plecare se înregistrează separat pentru fiecare din ele.

Angajații aflați în deplasare respectă regimul de lucru şi de odihnă al întreprinderii la care ei sunt detaşați. Acestora li se păstrează locul de muncă (funcția) şi salariul mediu pentru timpul deplasării, inclusiv pentru timpul aflării în drum, iar la detaşarea în străinătate pe un termen mai mare de 6 luni – 75 % din salariul mediu lunar la locul respectiv de muncă. Dacă angajații sunt detaşați în mod special pentru a lucra în zilele de odihnă sau sărbătoare, compensația pentru lucrul în aceste zile se efectuează în conformitate cu legislația în vigoare

Cheltuielile de deplasare recuperate de întreprindere angajaților detaşați cuprind:

- cheltuielile de transport;
- diurnele;
- cheltuielile de cazare.

Modul de determinare şi de recuperare a cheltuielilor de deplasare este stabilit în ***Regulamentul cu privire la detaşarea angajaților întreprinderilor, instituțiilor şi organizațiilor din Republica Moldova*** (în continuare – ***Regulament***) aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.836 din 24.06.2002.

În baza documentelor justificative prezentate, angajaților detaşați li se achită cheltuielile de transport tur-retur (cu transportul aerian, feroviar, pe apă, transportul auto public, cu excepția taximetrelor) la tarifele clasei economice. În cazul neprezentării documentelor de călătorie cheltuielile pentru transport pe teritoriul Republicii Moldova se recuperează conform tarifului minim[2].

Angajatul detaşat poate folosi pentru deplasare transportul de serviciu. În astfel de cazuri lui i se compensează cheltuielile pentru combustibil şi lubrifianți, în conformitate cu ruta şi kilometrajul aprobate de conducătorul întreprinderii, ținând cont de cantitatea necesară de materiale de marca

[1] O astfel de confirmare nu este necesară pentru deplasările peste hotarele Republicii Moldova, cu excepția țărilor C.S.I. şi României.

[2] În cazul deplasării peste hotarele Republicii Moldova cheltuielile de transport nu se recuperează fără prezentarea documentelor de călătorie.

respectivă. În acest caz este obligatorie prezentarea documentelor (chitanţe, cecuri, iar pe teritoriul Republicii Moldova şi a facturilor fiscale) eliberate de staţiile de alimentare cu combustibil care confirmă cheltuielile respective.

Întreprinderea achită angajaţilor detaşaţi diurnele, conform normelor stabilite în ***Regulament***, care sunt diferenţiate pe categorii (I, II şi III), în funcţie de posturile deţinute de persoanele detaşate, de scopul şi caracterul deplasării. În acest context este de menţionat că angajaţii întreprinderilor se încadrează în categoria I, deplasările acestora având drept scop schimbul de experienţă, specializarea, stagierea şi instruirea, elaborarea de lucrări sau documente, încheierea sau semnarea contractelor etc. Categoria II vizează personalul detaşat pentru efectuarea vizitelor oficiale la invitaţia organelor guvernamentale ale altor state, participarea la adunările generale şi speciale ale organizaţiilor internaţionale, îndeplinirea misiunilor diplomatice etc. În categoria III se încadrează, în primul rând, persoanele din conducerea de vârf a ţării.

Diurnele pentru fiecare zi de aflare în deplasare pe teritoriul Republicii Moldova constituie 35 lei (indiferent de categorie). Pentru deplasările peste hotare normele diurnelor sunt stabilite ţinându-se cont de categoria persoanei detaşate şi ţara gazdă.

Pentru zilele de plecare şi întoarcere diurnele se plătesc în proporţie de 50 % din normele stabilite. Nu se plătesc diurne în cazul deplasării de o singură zi pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi în localitatea din care angajatul detaşat are posibilitate să revină zilnic la locul permanent de trai.

Cheltuielile de cazare efective se recuperează în mărimea care nu va depăşi plafoanele pentru cazare. ***Regulamentul*** stabileşte două nivele ale plafoanelor de cazare simbolizate cu A şi B. Plafonul A se aplică persoanelor prevăzute la categoriile I şi II, iar plafonul B – persoanelor prevăzute la categoria III.

Cheltuielile pentru cazare se confirmă prin anexarea documentelor justificative la decontul de avans întocmit. Dacă astfel de documente nu sunt prezentate, la deplasarea pe teritoriul Republicii Moldova cheltuielile respective se compensează angajatului în sumă de 15 lei, iar la deplasarea în ţările C.S.I. şi România – 5 % din norma-limită a cheltuielilor de cazare pentru fiecare noapte aflată în deplasare, cu excepţia timpului aflării în drum.

La detaşarea angajatului pe teritoriul Republicii Moldova lui i se eliberează un avans în lei, iar în cazul detaşării peste hotare – în valuta ţării respective sau, prin acordul dintre administraţia întreprinderii şi angajatul detaşat, în altă valută convenabilă pentru ambele părţi.

În cadrul întreprinderii evidenţa mijloacelor băneşti eliberate spre decontare pentru deplasări se ţine în lei cu aplicarea, după caz, a cursului de schimb valutar stabilit de B.N.M. la data eliberării avansului.

În termen de 3 zile de la revenirea din deplasare angajatul detaşat prezintă raportul (decontul de avans) privind cheltuielile suportate şi restituie soldul neutilizat al avansului. Dacă sumele neutilizate ale avansului nu se restituie în termenul stabilit, ele se rețin din salariul angajatului în conformitate cu legislația în vigoare. Neprezentarea raportului privind sumele primite anterior spre decontare exclude posibilitatea eliberării angajatului respectiv a unui nou avans în aceste scopuri.

Decontul de avans se întocmeşte în valuta în care a fost eliberat avansul. Totodată în el se indică cheltuielile suportate în valută străină cu recalcularea acestora în valuta în care a fost eliberat avansul. Recalcularea se efectuează la cursul de schimb valutar indicat în documentele eliberate de casele de schimb şi prezentate de angajatul detaşat. Dacă astfel de documente nu sunt prezentate, recalcularea se efectuează la cursul de schimb valutar stabilit de B.N.M. la data eliberării avansului.

Soldul avansului neutilizat şi/sau nejustificat prin documentele necesare se restituie de către angajatul detaşat în valuta în care a fost eliberat avansul sau, prin acordul între administrația întreprinderii şi angajatul detaşat – în lei, la cursul de schimb stabilit de B.N.M. la data restituirii avansului.

Dacă angajatului detaşat nu i s-a eliberat avans, recuperarea cheltuielilor de deplasare se face în lei. La sumele cheltuielilor suportate în valută străină pentru recalculare se aplică cursul de schimb valutar, conform documentelor eliberate de casele de schimb şi prezentate de către angajatul detaşat. Dacă astfel de documente nu sunt prezentate, recalcularea se efectuează la cursul de schimb valutar stabilit de B.N.M. la data care precedă detaşarea.

Diferențele de curs valutar rezultate din aplicarea diferitelor cursuri de schimb (stabilite de B.N.M. şi casele de schimb valutar) se include în componența cheltuielilor sau veniturilor întreprinderii care suportă şi cheltuielile pentru procurarea valutei străine.

Necesitatea cheltuielilor suportate de către angajatul detaşat şi reflectate în decontul de avans se confirmă de către conducătorul subdiviziunii structurale a întreprinderii (secție, serviciu etc.), în funcție de destinația deplasării. După verificarea de către contabil, decontul de avans se aprobă de conducătorul întreprinderii şi se acceptă spre contabilizare.

Evidența decontărilor cu titularii de avans se efectuează prin utilizarea:

a) **contului de activ** ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"*** – pentru contabilizarea creanțelor privind avansurile acordate spre decontare;
b) contului de pasiv ***532 „Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 „Datorii față de titularii de avans"*** – pentru

contabilizarea datoriilor faţă de titularii de avans în cazul în care aceştia efectuează cheltuieli fără a primi avansuri de la întreprindere;

c) **unui cont de activ** sau **de pasiv** care în cursul perioadei de gestiune, până la întocmirea rapoartelor financiare, îndeplineşte funcţiile conturilor de activ şi de pasiv.

Să examinăm fiecare din cele trei variante nominalizate.

La contabilizarea decontărilor cu titularii de avans prin utilizarea contului de activ *227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans"* se întocmesc următoarele formule contabile:

a) la eliberarea avansului spre decontare:

Dt 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar";

b) la trecerea în cont a cheltuielilor efectuate de către titularii de avans (în baza decontului de avans):

- la suma cheltuielilor de delegaţie efectuate în scopuri gospodăreşti şi generale de producţie:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans";

- la suma consumurilor aferente procurării activelor, inclusiv consumurile de transport-aprovizionare:

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri" etc.
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans".

În cazul în care suma cheltuielilor efective confirmate depăşeşte suma avansului eliberat spre decontare, diferenţa respectivă se recuperează titularului de avans. Această operaţiune se reflectă prin formula contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"
Ct 241 „Casa".

Dacă titularul de avans nu a folosit toată suma avansului acordat sau a efectuat cheltuieli din contul avansului, dar care nu sunt confirmate în modul stabilit, la suma respectivă se întocmesc formulele contabile:

- la suma restituită a avansului:

Dt 241 „Casa"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans";

- la suma reținută din salariul calculat titularului de avans (în cazul nerestituirii sumei nefolosite):

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans".

Exemplul 6.11

Întreprinderea „A" a eliberat un avans în sumă de 1 500 lei titularului de avans Vasile Petrescu pentru deplasarea în scopul încheierii unui contract privind vânzarea produselor fabricate la întreprindere. La sosirea din deplasare titularul de avans a întocmit decontul de avans aprobat de către conducătorul întreprinderii în sumă de 1 448 lei.

Partea verso a decontului de avans este prezentată în tabelul 6.3.

Tabelul 6.3

Decontul de avans (verso)

Data	Cui i s-a plătit, cu ce scop şi în baza cărui document	Suma, în lei	Debitul contului
1	2	3	4
06, 14.11.02	Cheltuieli de transport (tur-retur); ruta Chişinău-Bălți-Chişinău	48,00	712
06–14.11.02	Diurna (8 zile × 35 lei)	280,00	712
06–14.11.02	Cazarea (8 zile × 140 lei)	1120,00	712
	Total	**1448,00**	

Suma avansului neutilizat (52 lei) a fost restituită întreprinderii.

În baza exemplului se întocmesc următoarele formule contabile:

1. *La suma avansului eliberat din casieria întreprinderii spre decontare (în baza dispoziției de plată):*

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" *1 500 lei*
Ct 241 „Casa" *1 500 lei.*

2. *La suma cheltuielilor efectuate de titularul de avans (în baza decontului de avans aprobat de către conducătorul întreprinderii):*

Dt 712 „Cheltuieli comerciale" *1 448 lei*
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" *1 448 lei.*

3. La suma restituită a avansului:

Dt	***241 „Casa"***	*52 lei*
Ct	***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"***	*52 lei.*

La contabilizarea decontărilor cu titularii de avans prin utilizarea contului de pasiv *532 „Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 „Datorii față de titularii de avans"* se întocmesc următoarele formule contabile:

- la suma cheltuielilor efectuate de către titularul de avans fără eliberarea avansului spre decontare:

Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"
Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative" etc.
Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 „Datorii față de titularii de avans";

- la suma recuperată de întreprindere a cheltuielilor suportate de titularul de avans (în baza decontului de avans):

Dt 532 „Datorii față de personal privind alte operații"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

Să examinăm **modul de contabilizare a decontărilor cu titularii de avans prin utilizarea unui cont care îndeplinește funcțiile conturilor de activ și de pasiv** .

Drept cont de activ care în cursul perioadei de gestiune îndeplinește funcțiile conturilor de activ și de pasiv cu două solduri poate servi contul ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului".*** Acesta, pe lângă funcția contului de activ, poate să îndeplinească și funcția contului de pasiv ***532 „Datorii față de personal privind alte operații".***

Totodată este necesar de menționat că ***Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor*** nu prevede utilizarea conturilor de activ și de pasiv pentru a nu admite compensarea reciprocă a activelor și datoriilor la întocmirea rapoartelor financiare. Însă în scopul simplificării evidenței decontărilor cu titularii de avans, în cursul perioadei de gestiune poate fi utilizat doar contul ***227 „Creanțe pe termen scurt ale***

personalului", lărgindu-i funcțiile și reflectând în creditul acestuia cheltuielile efectuate de către titularii de avans, fără primirea avansului. La finele perioadei de gestiune soldul creditor al acestui cont se trece în creditul contului ***532 „Datorii față de personal privind alte operații"***. Un astfel de sold se formează numai în cazul când până la finele perioadei de gestiune întreprinderea nu va recupera, conform decontului de avans aprobat de conducătorul acesteia, suma cheltuielilor efectuate de către titularul de avans, fără primirea prealabilă a avansului.

Conform art.24 alin. (3) din ***Codul fiscal***, cheltuielile de deplasare se permit spre deducere doar în limitele stabilite de Guvernul Republicii Moldova. Din aceste considerente la momentul întocmirii *declarației cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător* este necesar de calculat suma cheltuielilor care depășesc limita. Suma respectivă majorează venitul impozabil, întrucât astfel de cheltuieli nu se deduc. În acest scop datele analitice privind contul ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"*** se contabilizează cu total cumulativ, fapt care asigură obținerea sumelor cheltuielilor care depășesc normele stabilite fără careva selectări suplimentare din deconturile de avans.

În continuare modul de reflectare în contabilitate a decontărilor cu titularii de avans prin utilizarea contului ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"*** în calitate de cont de activ și de pasiv este prezentat în baza unor exemple convenționale în două situații (tabelul 6.4):

1) cu eliberarea avansului titularilor de avans;
2) fără eliberarea avansului.

Tabelul 6.4

Înregistrări contabile privind decontările cu titularii de avans

Data	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
Situația1. Angajatului detașat i se eliberează avans				
15.11.2002	*Se eliberează inginerului Victor Rusnac spre decontare un avans din casierie în sumă de 7 320 lei pentru procurarea biletelor de călătorie și 1 400 euro – pentru diurne și cazare. Cursul valutar la data eliberării avansului constituie 13,9852 lei/euro. Pentru contabilitate – 26 899,28 lei [7 320 lei + 19 579,28 lei (1 400 euro × × 13,9852 lei)]*	*26 899,28*	*227*	*241*

1	2	3	4	5
29.11.2002	*Se reflectă cheltuielile conform decontului de avans prezentat şi documentelor justificative (în limita normelor stabilite) în sumă de 7 315 lei şi 1 265,31 euro. Pentru contabilitate – 25 010,61 lei [7 315 lei + 17 695,61 lei (1 265,31 euro × × 13,9852 lei)]*	*25 010,61*	*713*	*227*
29.11.2002	*Se restituie suma neutilizată a avansului care poate fi efectuată prin una din variantele examinate mai jos:* ***a) în valuta în care a fost plătit avansul:*** - *în sumă de 5 lei (7 320 – 7 315) şi 134,69 euro (1 400 – 1 265,31). Pentru contabilitate – 1 888,67 lei [5 lei + 1 883,67 lei (134,69 euro × × 13,9852 lei)]*	*1 888,67*	*241*	*227*
	b) în lei: - *conform acordului cu administrația, soldul avansului se restituie în lei – 1 868,87 lei [5 lei + 1 863,87 lei (134,69 euro × × 13,8382 lei)]*	*1 868,87*	*241*	*227*
	- *se reflectă diferența nefavorabilă de curs valutar calculată la suma avansului neutilizat de 134,69 euro la cursul valutar din 29.11.2002 [(134,69 euro × 13,8382 lei) – – (134,69 euro × 13,9852 lei)] (cursul valutar la data restituirii avansului constituie 13,8382 lei/euro)*	*19,80*	*722*	*227*
Situația 2. Angajatului detaşat nu i se eliberează avans				
29.03.2002	*Se reflectă cheltuielile conform deconturilor de avans prezentate de:*			
	a) Ion Pântea	*500*	*713*	*227*
	b) Elena Hioară	*500*	*713*	*227*
29.03.2002	*La finele lunii, conform deconturilor de avans, se reflectă suma cheltuielilor de deplasare nerecuperate:*			
	a) Ion Pântea	*500*	*227*	*532*
	b) Elena Hioară	*500*	*227*	*532*
03.04.2002	*Se recuperează cheltuielile de deplasare efectuate în perioada de gestiune precedentă, fără primirea avansului în aceste scopuri:*			
	a) Ion Pântea	*500*	*532*	*241*
	b) Elena Hioară	*500*	*532*	*241*

Modul de ţinere a evidenţei analitice a decontărilor cu titularii de avans în varianta care prevede utilizarea contului de activ ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"*** în calitate de cont de activ şi pasiv este examinat în continuare.

Exemplul 6.12

*La începutul perioadei de gestiune (01.01.2003) contul **227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"** are concomitent:*

- *sold debitor – 1 270 lei, inclusiv:*
  - *datorii faţă de întreprindere ale titularilor de avans – 450 lei (Aurel Munteanu – 200 lei; Dan Petrescu – 250 lei),*
  - *datorii faţă de întreprindere privind recuperarea prejudiciului material – 820 lei (Ilie Veveriţă) şi*
- *sold creditor – 460 lei. Acesta reflectă datoriile întreprinderii faţă de gestionari conform deconturilor de avans aprobate: Mihai Olaru – la suma cheltuielilor efectuate fără primirea avansului (240 lei) şi Viorel Plăcintă – la suma cheltuielilor care depăşeşte mărimea avansului primit anterior în luna ianuarie (220 lei).*

*În cursul perioadei de gestiune (luna ianuarie 2003) în contul **227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"** au fost reflectate următoarele operaţiuni economice:*

1) *Dan Petrescu a achitat în casierie creanţe în sumă de 250 lei;*
2) *din salariul lui Ilie Veveriţă a fost reţinută suma de 120 lei pentru recuperarea prejudiciului material;*
3) *Ion Pelin a prezentat un decont de avans la valoarea rechizitelor de birou procurate cu achitarea în numerar (fără primirea avansului) în sumă de 80 lei;*
4) *Vasile Mîndru a primit avans pentru deplasarea în interes de serviciu în sumă de 800 lei;*
5) *decontul de avans prezentat de Vasile Mîndru în sumă de 950 lei este aprobat de conducătorul întreprinderii;*
6) *Viorel Plăcintă a primit suma de 220 lei în contul stingerii datoriei întreprinderii faţă de el.*

*Pentru determinarea aşa-numitului sold desfăşurat al contului **227 "Creanţe pe termen scurt ale personalului"**, soldul se calculează separat pe fiecare debitor şi creditor. În acest scop se deschid conturile analitice respective (tabelul 6.5)[1].*

[1] În activitatea practică conturile analitice se îmbină cu conturile sintetice într-un singur registru.

Tabelul 6.5

Conturi analitice deschise în cadrul contului sintetic 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului», subcontul 2272 „Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans"

(în lei)

Nr. crt.	Debitori şi creditori (conturi analitice)	Sold iniţial		Modificarea creanţelor şi datoriilor		Sold final	
		debitor	creditor	majorarea creanţelor (+) şi micşorarea datoriilor (–)	micşorarea creanţelor (–) şi majorarea datoriilor (+)	debitor	creditor
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Aurel Munteanu	200	–	–	–	200	–
2.	Dan Petrescu	250	–	–	250	–	–
3.	Ilie Veveriţă	820	–	–	120	700	–
4.	Vasile Mândru	–	–	800	950	–	150
5.	Mihai Olaru	–	240	–	–	–	240
6.	Viorel Plăcintă	–	220	220	–	–	–
7.	Ion Pelin	–	–	–	80	–	80
	Total [1]	**1 270**	**460**	**x**	**x**	**900**	**470**

*Soldul final al contului **227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"** include soldul debitor – 900 lei şi creditor – 470 lei. Pentru a respecta principiul neadmiterii achitării reciproce a activelor şi datoriilor nu se permite reflectarea în Bilanţul contabil a diferenţei dintre soldurile debitor şi creditor ale contului nominalizat. De aceea la finele perioadei de gestiune soldul creditor al contului **227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"** în sumă de 470 lei se trece în creditul contului de pasiv **532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"** prin formula contabilă:*

Dt 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 „Creanţe pe termen scurt ale titularilor de avans" *470 lei*
Ct 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii", subcontul 5321 „Datorii faţă de titularii de avans" *470 lei.*

*Prin urmare, în Bilanţul contabil vor fi reflectate: în activ (rd.320 „Creanţe ale personalului") soldul debitor al contului **227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"** – 900 lei, iar în pasiv (rd.880 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii") – soldul creditor al contului **532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"** – 470 lei.*

La achitarea sumelor datorate titularilor de avans se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii", subcontul 5321 „Datorii faţă de titularii de avans" *470 lei*
Ct 241 „Casa" *470 lei.*

[1] În coloanele 5 şi 6 totalurile nu se calculează, întrucât soldul final se determină separat pe fiecare debitor şi creditor.

Creanțe pe termen scurt privind mărfurile vândute în rate

Întreprinderile pot să presteze angajaților săi servicii de intermediere (în calitate de garant) în vederea achitării mărfurilor procurate de către aceştia în rate. Achitarea în astfel de cazuri poate fi efectuată:

- pe seama creditelor bancare acordate angajaților întreprinderii;
- prin reținerea din salariile calculate angajaților a sumelor spre achitare.

Achitarea mărfurilor şi altor cheltuieli pe seama creditelor bancare se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

- la suma creditului bancar transferat direct unității de comerț (magazinului) în vederea achitării mărfurilor procurate în rate de către angajații întreprinderii:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2273 „Creanțe pe termen scurt privind mărfurile vândute în credit"
Ct 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați" sau
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați";

- la sumele plătite în numerar în casieria întreprinderii sau reținute din salariul angajatului în contul achitării creditului bancar :

Dt 241 „Casa" sau
Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului";

- la suma creditului rambursat băncii în urma reținerilor din salarii:

Dt 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați"
Dt 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"
Ct 242 „Cont de decontare".

La procurarea şi achitarea mărfurilor prin reținerea sumelor spre achitare din salariile calculate angajaților se întocmesc următoarele formule contabile:

- la valoarea mărfurilor procurate cu achitarea în rate:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt";

- la sumele reținute din salarii în contul achitării datoriei angajaților față de unitățile de comerț (magazine):

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului";

- la sumele reţinute din salariile angajaţilor şi transferate uniform unităţilor de comerţ (magazinelor):

Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

Creanţe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale

Creanţele privind recuperarea daunei materiale apar în cazurile în care întreprinderii i-au fost cauzate anumite prejudicii, cum ar fi lipsurile de bunuri materiale din vina gestionarilor constatate cu ocazia inventarierii, rebuturile în producţie etc.

În conformitate cu paragraful 13 din *S.N.C. 18 „Venitul"*, suma prejudiciului material calculată la valoarea de piaţă a bunului material respectiv se reflectă ca venit în perioada de gestiune în care ea a fost recunoscută de vinovaţi sau adjudecată de organele judiciare. Ca urmare, creanţele privind recuperarea prejudiciului material se reflectă prin formula contabilă:

Dt 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2274 „Creanţe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale" (inclusiv TVA)
Ct 612 „Alte venituri operaţionale" – la suma prejudiciului material care urmează a fi recuperat în perioada de gestiune curentă
Ct 515 „Venituri anticipate curente" – la suma daunei care urmează a fi recuperată în perioada de gestiune ulterioară, dacă aceasta nu este mai mare de un an
Ct 422 „Venituri anticipate pe termen lung" – la suma daunei care urmează a fi recuperată în perioada de gestiune ulterioară, dacă aceasta este mai mare de un an
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – la suma TVA aferentă sumei totale a prejudiciului material care urmează a fi recuperată de gestionari.

Recuperarea prejudiciului material cauzat întreprinderii se reflectă astfel:

- la vărsarea numerarului:

Dt 241 „Casa"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului";

- la reţinerea din salariile calculate:

Dt 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului".

Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operațiuni

Relațiile cu personalul la întreprindere generează și alte creanțe, cum ar fi:

- creanțele personalului pentru serviciile acordate în scopuri personale (servicii comunale, de transport, de tratament în instituțiile curative ale întreprinderii etc.);
- creanțele angajaților privind pensiile alimentare și alte plăți cu titluri executorii achitate de către întreprindere în folosul altor persoane;
- creanțele privind împrumuturile acordate angajaților etc.

Pentru evidența acestor creanțe este destinat subcontul ***2275 „Creanțe pe termen scurt ale personalului privind ale operații"***.

Creanțele personalului în cazurile enumerate se reflectă în contabilitate prin întocmirea următoarelor formule contabile:

- la valoarea serviciilor acordate salariaților (fără TVA):

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2275 „Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operații"
Ct 612 „Alte venituri operaționale";

- la suma TVA aferentă serviciilor impozabile acordate:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2275 „Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operații"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";

- la suma creanțelor privind pensiile alimentare și alte plăți care urmează a fi achitate de către întreprindere altor persoane:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2275 „Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operații"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt";

- la suma achitată a datoriilor calculate:

Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 242 „Cont de decontare", 241 "Casa".

Creanțele pe termen scurt ale personalului pot fi achitate:

a) prin vărsarea numerarului:

Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2275 „Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operații";

b) prin reținerea din retribuțiile calculate:

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului".

Toate tipurile de creanţe ale personalului care nu pot fi achitate de acesta în cazuri justificate sau la care a expirat termenul de prescripţie se trec la cheltuieli (fără TVA) în felul următor:
Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale”
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului”.

Suma TVA aferentă creanţelor personalului trecută la cheltuieli (pierderi) şi justificată prin hotărârea organului judiciar se stornează prin formula contabilă:
Dt 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului”
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

6.5. Contabilitatea creanţelor privind veniturile calculate

Creanţele privind veniturile calculate reprezintă sume datorate întreprinderii aferente veniturilor care sunt determinate în baza contractelor încheiate sau legislaţiei în vigoare. Veniturile calculate ale întreprinderii cuprind:
- veniturile privind arenda;
- veniturile privind dobânzile şi redevenţele calculate;
- veniturile privind dividendele calculate;
- alte venituri.

Constatarea creanţelor privind veniturile calculate se bazează pe principiile fundamentale ale contabilităţii, în special, pe principiul specializării exerciţiilor, care prevede constatarea şi înregistrarea veniturilor şi cheltuielilor în perioada efectuării lor, indiferent de momentul plăţii sau încasării mijloacelor băneşti, de aceea aceste creanţe apar şi sunt contabilizate în perioada în care au fost constatate veniturile corespunzătoare. Modul de constatare a veniturilor este reglementat de ***S.N.C. 18 „Venitul”*** şi examinat în capitolul 12 din prezentul manual.

Creanţele privind veniturile calculate se determină şi se reflectă în contabilitate în baza contractelor comerciale, de arendă curentă sau de leasing, contractelor de depozit sau împrumut, notelor şi calculelor contabile, deciziilor privind plata dividendelor, actelor de prestare a serviciilor de arendă, facturilor fiscale, facturilor de plată, dispoziţiilor de plată etc.

Evidenţa analitică a creanţelor privind veniturile calculate se ţine pe tipuri de venituri înregistrate, pe debitori şi perioade de încasare a acestor creanţe.

Pentru generalizarea informaţiei privind existenţa, înregistrarea şi achitarea creanţelor curente privind veniturile calculate este destinat contul de activ ***228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate”***. În debitul acestui cont se reflectă înregistrarea creanţelor privind veniturile calculate, iar în credit –

achitarea acestora. Soldul este debitor și reprezintă suma creanțelor pe termen scurt aferente veniturilor calculate la finele perioadei de gestiune. În cadrul contului ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*** pot fi deschise următoarele subconturi: ***2281 „Creanțe pe termen scurt privind arenda”, 2282 „Creanțe pe termen scurt privind dobânzile și redevențele calculate”, 2283 „Creanțe pe termen scurt privind dividendele calculate”, 2284 „Creanțe pe termen scurt privind alte venituri”***.

Veniturile calculate se înregistrează ca creanțe în debitul contului ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*** în contrapartidă cu conturile din **clasa 6 „Venituri”**, în funcție de tipul activității în cadrul căruia au fost obținute și calculate veniturile. În contul ***228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*** nu se reflectă sumele veniturilor calculate din vânzări.

Creanțele privind veniturile calculate se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

Dt 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate” – la suma totală a veniturilor calculate

Ct 612 „Alte venituri operaționale” – la suma plăților de arendă calculate în cazul arendei operaționale

Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții” – la suma veniturilor sub formă de dobânzi calculate aferente obligațiunilor procurate, cambiilor primite, împrumuturilor acordate și depozitelor, dividende calculate aferente acțiunilor procurate, creanțelor aferente veniturilor din participarea în capitalul statutar al altor întreprinderi

Ct 622 „Venituri din activitatea financiară” – la suma plăților din arenda finanțată calculate sub formă de redevențe.

În componența creanțelor privind veniturile calculate se includ și sumele taxei pe valoarea adăugată calculate de la suma veniturilor impozabile cu TVA – plățile pentru arenda operațională și cea finanțată care se reflectă prin formula contabilă:

Dt 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”

Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul” – la suma TVA calculată din mărimea plăților în cazul arendei operaționale

Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat” – la suma TVA calculată în avans în cazul arendei finanțate.

Încasarea sumei creanțelor pe termen scurt privind veniturile calculate se reflectă prin înregistrarea:

Dt 241 „Casa”

Dt 242 „Cont de decontare”

Dt 243 „Cont valutar”

Ct 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”.

Creanţele pot fi compensate printr-o datorie reciprocă faţă de debitorul respectiv:
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate".

Operaţiunile privind determinarea şi încasarea creanţelor aferente veniturilor calculate se reflectă în registrul pentru contul ***228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate"*** elaborat de fiecare întreprindere de sine stătător. Acest registru este structurat pe tipuri de venituri şi clienţi.

6.6. Contabilitatea altor creanţe

În afară de creanţele comerciale, creanţele personalului, părţilor legate, bugetului, în procesul activităţii economice a întreprinderii apar şi alte creanţe:

- privind recuperarea pierderilor;
- ale organelor de asigurări sociale;
- privind reclamaţiile înaintate şi recunoscute;
- ale băncilor comerciale;
- privind alte operaţiuni.

Creanţele privind recuperarea pierderilor reprezintă suma despăgubirilor calculate de la companiile de asigurări ca urmare a apariţiei cazului de risc asigurat de întreprindere sau suma recompenselor calculate de la organele de stat sau alţi agenţi economici. Mărimea creanţelor specificate se determină în modul prevăzut de legislaţie şi conform condiţiilor contractuale în baza deciziei luate de companiile de asigurări sau alte unităţi economice.

Creanţele organelor de asigurări sociale apar în urma depăşirii sumelor virate Casei Naţionale de Asigurări Sociale (C.N.A.S.) asupra sumelor calculate, precum şi în cazul plăţilor excedentare a sumelor cuvenite din bugetul asigurărilor sociale, efectuate de întreprindere salariaţilor proprii.

Creanţele privind reclamaţiile apar în cazul prezentării unor pretenţii:

- furnizorilor şi antreprenorilor pentru încălcarea clauzelor contractuale;
- organelor bancare şi financiare pentru virarea greşită a banilor din cont;
- cumpărătorilor şi clienţilor pentru neachitarea în termen;
- organelor de control de stat pentru amenzi şi taxe calculate în mod neîntemeiat.

Reclamaţiile prezentate includ suma daunei materiale provocate, precum şi suma veniturilor ratate şi amenzilor sau penalităţilor, care pot fi stabilite sub forma unei sume fixe sau sub formă de cote procentuale din valoarea datoriei. Reclamaţiile se prezintă împreună cu documentele care justifică încălcarea condiţiilor contractuale şi mărimea daunei produse (procese-verbale de recepţie a materialelor, mărfurilor, acte de constatare a lipsurilor, rebuturilor, calităţii bunurilor, procese-verbale de inventariere, facturi, contracte etc.). Conform ***Codului civil***, pentru reclamaţii sub formă de amenzi, penalităţi contractuale se aplică termenul de prescripţie de 6 luni.

Reclamatul poate accepta total sau parţial suma reclamaţiei sau poate refuza satisfacerea acesteia. Reclamaţiile prezentate se constată ca venituri în contabilitate şi în scopuri de impozitare numai în cazul existenţei acordului în scris al persoanei vinovate privind satisfacerea pretenţiilor sau a deciziei organelor judiciare privind recuperarea reclamaţiei.

Veniturile sub formă de reclamaţie constatate la primirea documentelor menţionate se calculează, începând cu data aplicării clauzei penale stabilită în contract şi până la data executării complete a obligaţiilor contractuale.

Creanţele băncilor comerciale pot apărea în cazul virării greşite a mijloacelor băneşti din conturile curente ale întreprinderii, ca urmare a unei erori bancare sau indicării unor rechizite bancare incorecte ale beneficiarului în documentele de decontare ale plătitorului. De asemenea, pot fi constatate ca creanţe ale băncilor comerciale sumele mijloacelor băneşti virate pentru procurarea (vânzarea) valutei străine până la înregistrarea valutei procurate (vândute).

Ca bază pentru contabilizarea altor creanţe servesc diferite documente: contracte comerciale şi de asigurare, note de contabilitate, procese-verbale, titluri executorii, calcule ale contabilităţii, facturi etc.

Evidenţa analitică a acestor creanţe se ţine pe feluri de creanţe, tipuri de asigurări, pe companii de asigurări, pe reclamaţii, pe debitori, pe bănci comerciale şi pe perioade de încasare.

Pentru generalizarea existenţei şi mişcării acestor creanţe este destinat contul de activ ***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***. În debitul acestui cont se reflectă înregistrarea creanţelor pe termen scurt, iar în credit – achitarea lor. Soldul este debitor şi reprezintă suma creanţelor pe termen scurt la finele perioadei de gestiune. În funcţie de caracterul operaţiunii care a cauzat apariţia creanţelor, în cadrul contului ***229 „Alte creanţe pe termen scurt"*** pot fi deschise următoarele subconturi: ***2291 „Creanţe pe termen scurt ale companiilor de asigurări", 2292 „Creanţe pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale", 2293 „Creanţe pe termen scurt privind pretenţiile înaintate şi recunoscute", 2294 „Creanţe pe termen scurt privind alte operaţii"***.

Reflectarea sumei despăgubirii destinată încasării de la companiile de asigurări, alți agenți economici sau instituții publice privind pierderile rezultate:

- din situații excepționale:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 623 „Venituri excepționale";

- în urma altor operațiuni și evenimente economice:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

Creanțele organelor de asigurări sociale se constată la trecerea soldului debitor al contului ***533 „Datorii privind asigurările"*** în contul ***229 „Alte creanțe pe termen scurt", subcontul 2292 „Creanțe pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale"*** și se reflectă prin formula contabilă:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

Aceste creanțe pot fi recuperate de la organele de asigurări sociale în contul curent sau pot fi trecute în contul plăților perioadelor viitoare.

La momentul acceptării în scris a reclamației sau adoptării deciziei organelor judiciare cu privire la recuperarea reclamației se înregistrează:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

Suma mijloacelor bănești transferate incorect din conturile curente ale întreprinderii se reflectă în felul următor:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci" sau
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

Creanțele aferente vânzărilor de active pe termen lung se reflectă prin formulele contabile:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt" – la prețul de vânzare
Ct 621 „Venituri din activitatea financiară" – la valoarea de vânzare (fără TVA)
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – la suma TVA aferentă livrărilor de active pe termen lung.

Încasarea creanțelor privind decontările cu alți debitori se reflectă prin formula contabilă :

Dt 241 „Casa”
Dt 242 „Cont de decontare”
Dt 243 „Cont valutar”
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

Creanțele privind decontările cu alți debitori pot fi trecute în cont pe seama datoriilor față de aceiași debitori la efectuarea decontărilor prin compensarea cererilor reciproce, întocmindu-se formula contabilă:
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”
Dt 533 „Datorii privind asigurările”
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt”
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

Dacă creanțele analizate sunt considerate dubioase ca urmare a expirării termenului de prescripție sau falimentului debitorului, acestea se trec la pierderi:
Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale”
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

Pentru asigurarea eficienței analizei economico-financiare, aprecierii solvabilității și lichidității întreprinderii este necesar de a contabiliza și evidenția distinct creanțele curente și cele pe termen lung. În conformitate cu cerințele ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”***, este necesar de a întocmi la sfârșitul anului de gestiune formule contabile pentru trecerea creanțelor pe termen lung spre achitare în anul curent în categoria creanțelor pe termen scurt.

Cota-parte a creanțelor pe termen lung spre achitare în anul curent se trece în categoria creanțelor curente prin formula contabilă:
Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate”
Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt”
Ct 134 „Creanțe pe termen lung”.

Creanțele curente cu termenul de plată expirat nu sunt trecute în categoria creanțelor pe termen lung și se reflectă pe un subcont separat al conturilor de evidență a creanțelor curente.

Operațiunile privind decontările cu alți debitori se reflectă în registrul pentru contul ***229 „Alte creanțe pe termen scurt”*** elaborat de fiecare întreprindere de sine stătător și structurat pe clienți.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Caracterizaţi creanţele întreprinderii.
2. Care este destinaţia contului *222 **“Corecţii la datorii dubioase”***?
3. Explicaţi modul de determinare a rezervelor pentru datoriile dubioase şi de reflectare a acestora în contabilitate şi rapoartele financiare.
4. Care formule contabile se întocmesc la suma diferenţelor de curs valutar aferente creanţelor comerciale la data întocmirii *Bilanţului contabil* anual?
5. Explicaţi variantele posibile de reflectare în contabilitate a reducerilor de preţuri acordate cumpărătorilor.
6. Descrieţi modul de formare a creanţelor bugetului privind impozitul pe venit.
7. Explicaţi situaţiile de apariţie şi modul de documentare a creanţelor privind TVA şi accize.
8. Ce reprezintă trecerea în cont privind impozitul pe venit şi cum aceasta se contabilizează?
9. Care este modul de contabilizare a creanţelor privind TVA şi impozitul pe venit?
10. În ce cazuri apar creanţele personalului?
11. Ce reprezintă cheltuielile de deplasare şi care este modul de calculare a acestora?
12. Ce document serveşte drept bază de decontare a cheltuielilor efectuate de către titularii de avans?
13. În care conturi se înregistrează cheltuielile efectuate de către titularii de avans?
14. Întocmiţi formulele contabile privind operaţiunile referitoare la decontările cu titularii de avans.
15. Cum se ţine evidenţa analitică a decontărilor cu titularii de avans?
16. Care este modul de reflectare în contabilitate a creanţelor privind recuperarea prejudiciului material?
17. Arătaţi componenţa creanţelor privind veniturile calculate şi documentele în baza cărora acestea se constată.
18. Prezentaţi formulele contabile aferente operaţiunilor cu privire la apariţia şi stingerea creanţelor privind veniturile calculate.
19. Indicaţi componenţa altor creanţe pe termen scurt şi documentele justificative de constatare a lor.
20. Care este modul de constatare şi de contabilizare a creanţelor privind reclamaţiile înaintate?

Capitolul 7. Contabilitatea mijloacelor băneşti

Obiectivele capitolului:

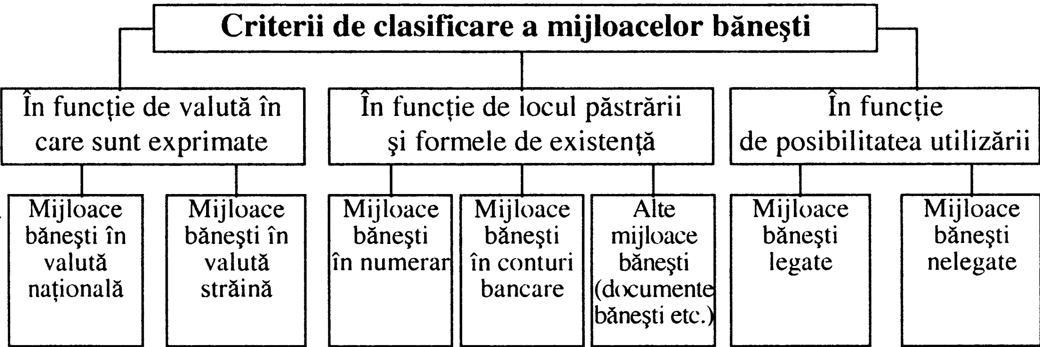
- ***Caracterizarea şi clasificarea mijloacelor băneşti.***
- ***Perfectarea documentară a operaţiunilor privind încasarea numerarului, decontările în numerar şi reflectarea acestora în conturi contabile la întreprindere.***
- ***Examinarea modului de ţinere a contabilităţii mijloacelor băneşti în conturile curente în valută naţională şi valută străină, precum şi în alte conturi bancare.***

7.1. Componenţa, caracteristica şi clasificarea mijloacelor băneşti

În procesul desfăşurării activităţii economico-financiare întreprinderile întreţin diverse relaţii cu alte întreprinderi, precum şi cu persoane fizice, inclusiv membrii colectivului de muncă. Astfel, întreprinderile eliberează facturi cumpărătorilor şi beneficiarilor în vederea achitării produselor (mărfurilor) livrate şi serviciilor prestate. Totodată la întreprinderi apar datorii faţă de furnizori pentru bunurile materiale procurate, faţă de bugetele de stat şi locale privind vărsarea impozitelor şi taxelor, faţă de personal privind munca prestată etc.

Decontările în cadrul relaţiilor nominalizate mai sus necesită aplicarea mijloacelor băneşti. Acestea din urmă sunt active cu cel mai înalt grad de lichiditate şi cuprind disponibilităţi băneşti în casieria întreprinderii, depozite, conturile curente în valută naţională, valută străină şi alte conturi la bănci.

Mijloacele băneşti ale întreprinderii pot fi clasificate după diferite criterii (schema 7.1).



Schema 7.1. Clasificarea mijloacelor băneşti ale întreprinderii

Mijloacele băneşti legate reprezintă disponibilităţi băneşti care aparţin întreprinderii cu drept de proprietate, dar nu pot fi utilizate din cauza unor factori determinaţi. Din acestea fac parte, de exemplu, mijloacele băneşti din conturile bancare sechestrate sau blocate până la clarificarea împrejurărilor respective.

Mijloacele băneşti nelegate sunt mijloace băneşti care aparţin întreprinderii şi pot fi utilizate liber de aceasta.

Datele privind mijloacele băneşti prezintă interes pentru toţi utilizatorii interni şi externi de informaţii contabile la luarea deciziilor privind activitatea întreprinderii. Uneori ponderea ridicată a mijloacelor băneşti determină un coeficient înalt al lichidităţii, iar ponderea ridicată a mijloacelor băneşti legate poate semnala starea de insolvabilitate a întreprinderii.

Bilanţul contabil actual nu prevede posturi în care se reflectă sumele mijloacelor băneşti legate. Acestea sunt înregistrate în *Anexa la Bilanţul contabil*, în bază căreia se face analiza situaţiei economico-financiare a întreprinderii.

7.2. Evidenţa mijloacelor băneşti în casierie

Întreprinderile, indiferent de tipul de proprietate şi forma juridică de organizare, în procesul activităţii sunt obligate să efectueze decontări cu persoanele juridice şi fizice prin virament. De aceea întreprinderile păstrează mijloacele băneşti în conturile bancare.

Totodată pentru efectuarea decontărilor curente întreprinderilor li se permite să aibă disponibilităţi băneşti în numerar.

Încasarea şi păstrarea numerarului, precum şi decontările în numerar se efectuează la întreprindere prin casierie.

Modul de efectuare a operaţiunilor în casierie este stabilit prin ***Normele pentru efectuarea operaţiunilor de casă în economia naţională a Republicii Moldova*** aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.764 din 25.11.1992, cu modificările şi completările ulterioare (în continuare – ***Norme***).

Operaţiunile în casierie sunt efectuate de către casier care poartă toată responsabilitatea materială pentru integritatea disponibilului bănesc şi a hârtiilor de valoare primite la păstrare (mărci poştale, cambii etc.). Responsabilitatea materială poartă un caracter juridic numai în cazul când cu casierul s-a încheiat contractul de răspundere materială.

În casierie se permite păstrarea mijloacelor băneşti pentru scopuri gospodăreşti, delegarea salariaţilor în scopuri de serviciu etc. în limita stabilită de către banca comercială la care întreprinderea are cont bancar.

Păstrarea mijloacelor băneşti în casierie în sume mai mari decât limita stabilită se permite în perioada achitării salariilor şi indemnizaţiilor pentru incapacitatea temporară de muncă, eliberării numerarului sub formă de avansuri şi în alte scopuri, dar pe un termen de cel mult 3 zile lucrătoare, inclusiv ziua primirii banilor de la bancă.

Conform ***Normelor***, întreprinderile eliberează numerarul spre decontare pentru cheltuieli operaţionale şi de gospodărire în mărimea şi termenele stabilite de conducătorul întreprinderii respective, dar pe o perioadă nu mai mare de o lună. Numerarul eliberat spre decontare, dar neutilizat, trebuie restituit în casieria întreprinderii în curs de 3 zile după expirarea termenului pentru care a fost eliberat.

În casieria întreprinderii banii în numerar pot fi primiţi din contul bancar, din vânzările în numerar a produselor, mărfurilor şi serviciilor, în urma rambursării avansurilor neutilizate de către titularii de avans, sub formă de despăgubiri din partea gestionarilor şi în alte cazuri.

În continuare vom examina modul de reflectare în contabilitate a operaţiunilor privind decontările în numerar în baza documentelor primare.

Casierul primeşte numerarul în casierie din contul bancar în baza cecului bancar, întocmit de către contabilul-şef sau altă persoană numită de acesta. În cec se indică denumirea emitentului, numele şi prenumele mandatarului, suma solicitată în cifre şi în litere. Verso cecului cuprinde suma divizată după destinaţie (remunerarea muncii, avans, cheltuieli gospodăreşti etc.), semnăturile emitentului (prima – a conducătorului, iar a doua – a contabilului-şef sau a altor persoane cu dreptul de a pune semnătura respectivă) adeverite prin ştampilă întreprinderii, datele din buletinul de identitate al persoanei care primeşte numerarul.

La intrarea mijloacelor băneşti în casierie din contul bancar şi în alte cazuri se întocmeşte dispoziţia de încasare semnată de contabilul-şef sau altă persoană împuternicită.

Chitanţa la dispoziţia de încasare semnată de contabilul-şef şi casier şi certificată prin ştampila casierului serveşte drept confirmare a primirii numerarului.

La eliberarea numerarului din casierie se întocmeşte dispoziţia de plată semnată de către conducătorul şi contabilul-şef al întreprinderii sau de alte persoane împuternicite.

Numerarul din casierie se ridică pentru achitarea salariilor şi indemnizaţiilor, acordarea avansurilor spre decontare titularilor de avans etc.

În cazul în care salariile, premiile, indemnizaţiile, bursele şi alte plăţi se eliberează în baza borderourilor de plată, acestea din urmă se anexează la dispoziţia de plată în care se indică suma achitată efectiv.

Dacă unii angajaţi nu au ridicat salariile în perioada stabilită, în borderoul de plată lângă numele de familie respectiv se face menţiunea *„Depunere"*. Sumele depuse se predau la banca care deserveşte întreprinderea prin întocmirea unei dispoziţii de plată pentru toate sumele.

La suma de mijloace băneşti vărsată în contul de decontare reprezentantul întreprinderii întocmeşte avizul de plată în numerar. Unele bănci comerciale perfectează astfel de operaţiuni, întocmind în mod automatizat ordinul de încasare a numerarului la suma depusă.

În dispoziţiile de încasare şi plată se indică denumirea documentului, în baza căruia s-a efectuat încasarea sau eliberarea banilor din casierie, conţinutul economic al operaţiunilor se enumeră documentele anexate.

Primirea şi eliberarea banilor prin intermediul dispoziţiilor de încasare şi plată poate fi efectuată numai în ziua întocmirii acestora.

Dispoziţiile de încasare şi plată imediat după primirea sau eliberarea banilor se semnează de casier, iar pe borderourile de plată şi alte documente se aplică ştampila sau se face menţiunea *„Plătit"*, indicând data (ziua, luna, anul), fapt care exclude eliberarea repetată a banilor în baza acestor documente.

Dispoziţiile de încasare şi plată până la transmiterea în casierie se înregistrează de contabilitate în registrul de evidenţă a dispoziţiilor de încasare şi plată.

La sfârşitul fiecărei zile de muncă dispoziţiile de încasare şi plată se înregistrează de către casier în registrul de casă, în care se determină soldul de mijloace băneşti în casierie la începutul zilei, încasările şi ieşirile acestora în cursul zilei, precum şi soldul la sfârşitul zilei.

Registrul de casă se întocmeşte în două exemplare. Primul exemplar rămâne în casierie, iar al doilea se detaşează de la registru şi serveşte casierului drept raport, care împreună cu documentele anexate se prezintă la contabilitate.

În condiţiile contabilităţii automatizate registrul de casă se întocmeşte la calculator. Controlul asupra ţinerii corecte a registrului de casă se pune în sarcina contabilului întreprinderii.

Evidenţa operaţiunilor privind existenţa şi fluxurile mijloacelor băneşti în casieria întreprinderii se ţine în contul de activ ***241 „Casa"***. În debitul acestui cont se reflectă toate încasările de mijloace băneşti, iar în credit – plăţile în numerar. Soldul contului este debitor şi reflectă suma numerarului existent în casieria întreprinderii la finele perioadei de gestiune.

În cadrul contului ***241 „Casa"*** pot fi deschise următoarele subconturi:

- ***2411 „Casa în valută naţională"***,
- ***2412 „Casa în valută străină"***,
- ***2413 „Mijloace băneşti în numerar legate"***.

Subcontul ***2412 „Casa în valută străină"*** se utilizează în cazurile în care din casierie se eliberează avansuri spre decontare în valută străină pentru delegarea lucrătorilor întreprinderii peste hotarele Republicii Moldova, iar subcontul ***2413 „Mijloace bănești în numerar legate"*** se deschide în cazul sechestrării numerarului din casieria întreprinderii, blocării sau gajării mijloacelor bănești în numerar, precum și în alte cazuri similare.

Pentru reflectarea distinctă la întreprindere a mișcării numerarului în valută străină registrul de casă și documentele primare se întocmesc separat pe fiecare tip de valută.

Mijloacele bănești încasate în casierie se reflectă prin întocmirea formulelor contabile:

Dt 241 „Casa"

Ct 242 „Cont de decontare"

Ct 243 „Cont valutar" – la sumele încasate din conturile curente în valută națională și în valută străină

Ct 611 „Venituri din vânzări" – la sumele încasate din vânzarea în numerar a produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor

Ct 612 „Alte venituri operaționale" – la sumele încasate în numerar din vânzarea altor active curente, din achitarea amenzilor, penalităților, despăgubirilor calculate, veniturilor calculate din arenda curentă etc.

Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții" – la sumele încasate din vânzarea activelor pe termen lung

Ct 622 „Venituri din activitatea financiară" – la sumele de venituri încasate din redevențe, precum și de mijloace bănești intrate gratuit sub formă de subvenții de stat etc.

Ct 623 „Venituri excepționale" – la sumele compensate ale pierderilor rezultate din situațiile excepționale

Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul" – la sumele încasate sub formă de TVA și accize din veniturile calculate

Ct 134 „Creanțe pe termen lung" (achitate înainte de termen)

Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"

Ct 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"

Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"

Ct 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"

Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt" – la intrarea mijloacelor bănești pentru achitarea creanțelor

Ct 245 „Transferuri bănești în expediție" – la încasarea sumelor transferurilor bănești în expediție

Ct 424 „Avansuri pe termen lung primite" sau

Ct 523 „Avansuri pe termen scurt primite" – la încasarea avansurilor primite

Ct 313 „Capital nevărsat" – la reflectarea numerarului efectiv depus de fondatori după înregistrarea capitalului statutar al întreprinderii.

Ieșirea mijloacelor bănești din casierie se contabilizează prin formulele contabile:

Dt 242 „Cont de decontare"

Dt 243 „Cont valutar"

Dt 244 „Conturi speciale la bănci" – la transmiterea din casierie a mijloacelor bănești la bancă pentru înregistrarea în conturile curente în valută națională și în valută străină

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" – la eliberarea avansurilor spre decontare

Dt 245 „Transferuri bănești în expediție" – la depunerea mijloacelor bănești în casieriile altor bănci, oficiile poștale în scopul virării și înregistrării în conturile bancare ale întreprinderii

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"

Dt 532 „Datorii față de personal privind alte operații"

Dt 533 „Datorii privind asigurările"

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"

Dt 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți"

Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt" – la achitarea datoriilor față de personal, bugetul de stat, fondatori și alți creditori

Dt 511 „Credite bancare pe termen scurt"

Dt 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"

Dt 513 „Împrumuturi pe termen scurt" – la achitarea creditelor bancare și altor datorii financiare

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"

Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate" – la achitarea datoriilor față de furnizori pentru materialele și mărfurile primite, serviciile acordate

Dt 424 „Avansuri pe termen lung primite" sau

Dt 523 „Avansuri pe termen scurt primite" – la restituirea avansurilor primite anterior

Dt 722 „Cheltuieli ale activității financiare" – la reflectarea sumelor diferențelor de curs valutar nefavorabile aferente soldului numerarului în valută străină la sfârșitul perioadei de gestiune

Ct 241 „Casa".

În conformitate cu ***Regulamentul privind inventarierea*** nr. 36 din 05.03.2001, în scopul exercitării controlului asupra integrității și fluxului mijloacelor bănești la întreprindere în termenele stabilite se efectuează inventarierea casieriei.

Pentru efectuarea inventarierii se desemnează o comisie specială, în componența căreia intră cel puțin trei persoane, inclusiv contabilul-șef.

După inventarierea mijloacelor bănești se întocmește procesul-verbal de inventariere a numerarului, iar a formularelor și documentelor cu regim special – lista de inventariere a valorilor și formularelor cu regim special.

Inventarierea casieriei prevede verificarea soldului efectiv al mijloacelor bănești, a documentelor bănești (mărci poștale și timbre fiscale, bilete de călătorie etc.) și a documentelor cu regim special.

Mărcile poștale, timbrele fiscale, acțiunile, obligațiunile și alte documente bănești se înregistrează în lista de inventariere cu indicarea denumirii, numărului formularului, codului, seriei, cantității și valorii, iar formularele cu regim special – cu indicarea seriilor și numerelor acestora.

În cursul inventarierii casieriei pot fi depistate plusuri sau lipsuri de mijloace bănești, documente bănești, formulare cu regim special.

Lipsurile constatate în casierie se trec la cheltuielile perioadei prin formula contabilă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 241 „Casa".

Plusurile constatate în casierie se trec la venituri prin formula contabilă:

Dt 241 „Casa"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

Sumele constatate lipsă se impută casierului (dacă acestea au fost constatate în urma inventarierii și recunoscute de casier sau au fost adjudecate de organele judiciare) prin formula contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

În cazul în care recuperarea daunei materiale, conform cererii gestionarului sau hotărârii organelor judiciare, necesită o perioadă de timp mai mare decât perioada de gestiune, se întocmește formula contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 515 „Venituri anticipate curente"
Ct 422 „Venituri anticipate pe termen lung".

Dacă dauna materială se recuperează într-un termen mai mare de un an, cota-parte a veniturilor anticipate pe termen lung care urmează a fi recuperată în anul curent se reflectă prin formula contabilă:

Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung"
Ct 515 „Venituri anticipate curente".

Suma compensării materiale calculată în perioadele de gestiune precedente, dar care urmează a fi recuperată în perioada de gestiune curentă, se reflectă prin formula contabilă:
Dt 515 „Venituri anticipate curente”
Ct 612 „Alte venituri operaționale”.

Evidența sintetică a operațiunilor în casierie se ține în registre, formularele cărora, în funcție de modul de prelucrare a informației (automatizată ori manuală), se determină de sine stătător de întreprindere, luându-se în considerație necesitățile informaționale la întocmirea *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești*.

7.3. Contabilitatea mijloacelor bănești în conturile curente în valută națională

Toate întreprinderile, indiferent de forma juridică de organizare a acestora, sunt obligate să păstreze mijloacele bănești temporar libere în instituțiile bancare.

La cererea agentului economic, băncile comerciale pot deschide diferite tipuri de conturi bancare: conturi curente, conturi de depozit, conturi de împrumut, conturi provizorii, precum și conturi pentru tranzacții în valută națională sau în valută străină.

Modul de deschidere, administrare și închidere a conturilor bancare este reglementat de prevederile ***Regulamentului privind deschiderea și închiderea conturilor la băncile din Republica Moldova***, aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrație al B.N.M. nr.415 din 30.12.1999.

Pentru păstrarea mijloacelor bănești libere, efectuarea plăților și încasărilor întreprinderile deschid conturi curente la băncile comerciale, prin care sunt efectuate operațiuni de decontare. Conform legislației în vigoare, fiecare agent economic poate deschide mai multe conturi curente în valută națională în diferite bănci, indiferent de amplasarea teritorial-administrativă a acestuia.

Instituția bancară poate deschide agentului economic un cont provizoriu care are un caracter temporar și este destinat acumulării mijloacelor bănești pentru formarea sau majorarea capitalului statutar al întreprinderii.

Operațiunile economice pot fi efectuate în contul curent numai după înregistrarea acestui cont la inspectoratele fiscale de stat teritoriale.

În scopul deschiderii unui cont curent agentul economic rezident prezintă la instituția bancară următoarele documente:

- cererea de deschidere a contului, după un formular tipizat;
- copia certificatului de înregistrare a întreprinderii sau alte documente care confirmă înregistrarea de stat conform legislației în vigoare;

- copia statutului, regulamentului sau contractului de constituire etc.;
- copia certificatului de atribuire a codului fiscal, în cazul când legislaţia prevede atribuirea acestuia;
- fişa cu specimene de semnături şi amprenta ştampilei;
- extrasul din Registrul Comercial de Stat ce confirmă persoana autorizată să administreze întreprinderea;
- alte documente la cererea băncii.

Copiile documentelor prezentate trebuie autentificate la notar.

Persoanele juridice nerezidente, la deschiderea contului curent, prezintă de asemenea copia documentului care confirmă statutul legal în Republica Moldova şi copia documentului care confirmă înregistrarea de stat în ţara de provenienţă.

La deschiderea contului curent între titularul de cont şi instituţia bancară se încheie un contract privind deservirea de casă şi decontările.

Conturile curente pot fi închise definitiv în baza cererii titularului de cont, deciziei fondatorilor întreprinderii sau a organului care a constituit întreprinderea, hotărârii instanţei de judecată sau în alte cazuri prevăzute de legislaţia în vigoare, sau convenţional, în cazul când nu au fost efectuate operaţiuni o perioadă îndelungată, de obicei, doi ani.

Banca comercială efectuează încasarea şi virarea mijloacelor băneşti din contul curent în succesiunea şi mărimea în care au fost primite documentele de decontare respective. Modul de efectuare a decontărilor în Republica Moldova este reglementat de ***Regulamentul privind decontările fără numerar în Republica Moldova*** nr.25/11-02 din 12.07.1996, cu modificările şi completările ulterioare.

Tranzacţiile privind încasările şi plăţile în conturile curente se efectuează de către bancă conform documentelor bancare tipizate care trebuie certificate prin semnăturile persoanelor indicate în fişa cu specimenele de semnături şi amprenta ştampilei şi anume:

- ***dispoziţia de plată***, reprezentând un ordin de a transfera beneficiarului o anumită sumă de bani, utilizată pentru stingerea datoriilor financiare şi comerciale ale întreprinderii;
- ***dispoziţia de plată trezorerială*** întocmită la achitarea datoriilor privind impozitele, taxele şi alte plăţi la bugetul de stat;
- ***dispoziţia de plată acceptată*** care reprezintă o dispoziţie de transfer a unei sume de bani, dată de către plătitor băncii plătitoare prin oficiul poştal, pe numele unor cetăţeni, cum ar fi pensiile pentru limita de vârstă, pensiile alimentare, salariile, cheltuielile de deplasare etc.;

- ***cererea-dispoziţia de plată*** care se întocmeşte de către beneficiarul plăţii şi este emisă plătitorului cu scopul de a încasa valoarea bunurilor livrate, serviciilor prestate şi altor creanţe contractuale, în baza documentelor de expediere remise lui în afara băncii;
- ***acreditivul*** deschis în baza unei cereri de acreditiv, reprezentând obligaţia unei bănci de a plăti beneficiarului o sumă determinată pentru marfa livrată sau serviciile prestate în termenul stabilit, la prezentarea documentelor ce confirmă expedierea mărfii sau prestarea serviciilor;
- ***cecul de decontare***, prin care emitentul cecului dă ordin băncii de a plăti o sumă determinată de bani la prezentarea unui cec de către beneficiarul de cec;
- ***dispoziţia incaso şi dispoziţia incaso trezorerială*** care reprezintă ordinul beneficiarului privind transferarea incontestabilă a unei anumite sume de mijloace băneşti din contul plătitorului fără acordul lui. Drept bază de întocmire a dispoziţiilor incaso servesc titlurile executorii, contractele sau actele legislative care prevăd dreptul încasării incontestabile. Inspectoratele Fiscale de Stat emit dispoziţii incaso pentru încasarea impozitelor restante, judecătoriile – pentru plata pretenţiilor altor întreprinderi, băncile – pentru încasarea datoriilor privind creditele nerambursate şi dobânzile aferente lor etc.

Documentele de decontare trebuie să corespundă cerinţelor legislaţiei în vigoare privind structura, conţinutul, dimensiunile şi modul de legalizare. Ele trebuie întocmite numai în limba de stat, în două, trei sau patru exemplare şi sunt valabile de la o zi până la trei zile lucrătoare.

Vărsarea numerarului din casieria întreprinderii la conturile bancare se efectuează în baza diferitelor documente bancare tipizate, întocmite manual sau automatizat, în funcţie de direcţia şi scopul vărsământului:

- ***foaia de vărsământ***, cu chitanţă şi ordin, utilizată pentru depunerile în conturile bancare în timpul operativ sau prelungit la bănci;
- ***borderoul însoţitor*** utilizat la depunerile de numerar prin genţi sigilate de către clienţii cu un volum mare de încasări;
- ***avizul de plată în numerar*** – pentru plata impozitelor şi taxelor la bugetul de stat.

Ridicarea numerarului în casierie pentru diferite scopuri se efectuează în baza unui ***cec bănesc*** din carnetul de cecuri băneşti, eliberat anterior întreprinderii la cererea acesteia.

Documentele spre plată se execută în limita soldului din contul curent sau peste acesta, dacă cu banca comercială s-a încheiat un contract de credit de tip overdraft. În cazul lipsei de mijloace băneşti pe contul curent instituţia bancară

primeşte spre execuţie numai dispoziţiile incaso şi dispoziţiile incaso trezoreriale. Aceste dispoziţii incaso se înregistrează într-un registru special şi se achită la apariţia mijloacelor băneşti pe contul curent, fără acordul titularului de cont, conform modului de înregistrare, dacă legislaţia în vigoare nu prevede o altă modalitate.

Întreprinderea primeşte de la bancă periodic, de obicei, după fiecare tranzacţie bancară, ***extrase de cont*** cu anexarea la ele a documentelor, în baza cărora au fost întocmite înregistrările în extrasul de cont. Extrasul de cont este un document bancar care prezintă titularului de cont descifrarea mişcărilor pe contul curent şi permite verificarea egalităţii soldului final debitor de pe contul contabil din registrul contabil cu soldul final pe contul bancar indicat în ultimul extras de cont, iar documentele anexate – veridicitatea mişcărilor pe contul curent efectuate de către bancă.

Evidenţa analitică a mijloacelor băneşti se ţine pe bănci comerciale la care sunt deschise conturile curente, pe tipuri de mijloace băneşti legate şi nelegate.

Pentru generalizarea informaţiei privind existenţa şi mişcarea mijloacelor băneşti în valută naţională, înregistrate în contul curent al întreprinderii la bancă, este destinat contul de activ ***242 „Cont de decontare"***. În debitul acestui cont se reflectă încasarea mijloacelor băneşti în valută naţională, iar în credit – utilizarea mijloacelor băneşti. Soldul acestui cont este debitor şi reprezintă suma mijloacelor băneşti în contul curent la finele perioadei de gestiune.

În cadrul contului ***242 „Cont de decontare"*** pot fi deschise următoarele ***subconturi: 2421 „Mijloace băneşti nelegate"***, ***2422 „Mijloace băneşti legate"***. Subcontul ***2422 „Mijloace băneşti legate"*** este destinat evidenţei distincte a mijloacelor băneşti sechestrate, blocate, gajate.

În contul curent se reflectă mijloacele băneşti încasate pentru produsele, mărfurile vândute, serviciile prestate cumpărătorilor şi clienţilor, achitarea creanţelor, primirea creditelor bancare şi împrumuturilor, depunerea mijloacelor băneşti din casieria întreprinderii etc.

Încasările mijloacelor băneşti în contul curent se reflectă în ***debitul*** contului ***242 „Cont de decontare"*** în corespondenţă cu ***creditul conturilor***:

- din **clasa 6 „Venituri"** – la suma veniturilor încasate nemijlocit prin mijloace băneşti:

Dt 242 „Cont de decontare" – la suma totală a încasărilor
Ct 611 „Venituri din vânzări" – la sumele încasate din vânzări, prestări de servicii (fără TVA şi accize)
Ct 612 „Alte venituri operaţionale" – la suma încasărilor din vânzarea altor active curente (fără TVA şi accize), sub formă de plăţi de arendă în cazul arendei operaţionale
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii" – la valoarea din vânzarea activelor pe termen lung (fără TVA şi accize)

Ct ***622 „Venituri din activitatea financiară"*** – la suma plăţilor de arendă în cazul arendei finanţate, dobânzilor, redevenţelor
Ct ***623 „Venituri excepţionale"*** – la încasările sub formă de recuperări ale pierderilor rezultate din situaţiile excepţionale;

- la sumele TVA şi accize primite aferente valorilor în mărfuri şi materiale livrate la achitarea nemijlocită:

Dt ***242 „Cont de decontare"***
Ct ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***;

- la încasările în vederea achitării creanţelor:

Dt ***242 „Cont de decontare"***
Ct ***221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"***
Ct ***223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"***
Ct ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"***
Ct ***228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate"***
Ct ***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***
Ct ***134 „Creanţe pe termen lung"***;

- la sumele primite ale creditelor bancare şi împrumuturilor:

Dt ***242 „Cont de decontare"***
Ct ***411 „Credite bancare pe termen lung"***
Ct ***412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariaţi"***
Ct ***511 „Credite bancare pe termen scurt"***
Ct ***512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi"***
Ct ***413 „Împrumuturi pe termen lung"***
Ct ***513 „Împrumuturi pe termen scurt"***;

- la suma mijloacelor băneşti sub formă de avansuri pe termen scurt şi lung primite:

Dt ***242 „Cont de decontare"***
Ct ***424 „Avansuri pe termen lung primite"***
Ct ***523 „Avansuri pe termen scurt primite"***.

Ieşirile mijloacelor băneşti din contul curent se înregistrează în ***creditul*** contului ***242 „Cont de decontare"*** în corespondenţă cu ***debitul următoarelor conturi***:

- în vederea achitării datoriilor financiare şi comerciale:

Dt ***411 „Credite bancare pe termen lung"***
Dt ***412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariaţi"***
Dt ***511 „Credite bancare pe termen scurt"***
Dt ***512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi"***
Dt ***413 „Împrumuturi pe termen lung"***

Dt 513 „Împrumuturi pe termen scurt”
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate”
Ct 242 „Cont de decontare”;

- în vederea achitării datoriilor față de personal, de buget, fondurile extrabugetare, instituțiile publice, Casa Națională de Asigurări Sociale, organele sindicale, companiile de asigurări, alți creditori:

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”
Dt 532 „Datorii față de personal privind alte operații”
Dt 533 „Datorii privind asigurările”
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Dt 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți”
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt”
Ct 242 „Cont de decontare”;

- la ridicarea disponibilităților bănești în casierie:

Dt 241 „Casa”
Ct 242 „Cont de decontare”;

- la sumele mijloacelor bănești plasate în investiții pe termen lung și scurt în părți nelegate și legate:

Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate”
Dt 132 „Investiții pe termen lung în părți legate”
Dt 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate”
Dt 232 „Investiții pe termen scurt în părți legate”
Ct 242 „Cont de decontare”;

- la sumele TVA și accizelor transferate aferente valorilor în mărfuri și materiale procurate și serviciilor primite la achitarea nemijlocită:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 242 „Cont de decontare”.

Operațiunile economice privind mișcarea mijloacelor bănești pe contul curent se reflectă în registrul pentru contul ***242 „Cont de decontare”*** care se elaborează de sine stătător de fiecare întreprindere și se organizează pe perioade, pe conturi corespondente și pe tipuri de activități. La sfârșitul perioadei de gestiune datele din acest registru se utilizează la întocmirea *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* și se trec în *Cartea mare*.

7.4. Contabilitatea mijloacelor băneşti în conturile valutare

Actualmente este în creştere numărul întreprinderilor rezidente (în continuare – întreprinderi) care desfăşoară activitate economică externă şi, ca urmare, efectuează diverse operaţiuni în valută străină. În conformitate cu ***Regulamentul privind deschiderea şi închiderea conturilor la băncile din Republica Moldova*** nr.415 din 30.12.1999, cu modificările şi completările ulterioare, şi ***Regulamentul privind reglementarea valutară pe teritoriul Republicii Moldova*** aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administraţie al Băncii Naţionale a Moldovei (proces-verbal nr.2 din 13.01.1994), cu modificările şi completările ulterioare, instituţiile bancare autorizate deschid unor astfel de întreprinderi conturi curente în valută străină. Actele normative nominalizate oferă fiecărei întreprinderi dreptul de a deschide mai multe conturi în orice valută străină.

Pentru a deschide un cont curent în valută străină (în continuare – cont valutar) întreprinderile prezintă aceleaşi documente ca şi în cazul deschiderii contului curent în valută naţională (vezi paragraful *7.3*). După verificarea documentelor respective, prin decizia conducătorului (sau a altei persoane împuternicite) banca deschide întreprinderii contul valutar, atribuindu-i numărul respectiv. La deschiderea contului valutar, de regulă, între întreprindere şi instituţia bancară se încheie un contract de deservire în care se stipulează nomenclatorul serviciilor prestate de bancă, comisioanele, drepturile şi obligaţiile părţilor etc.

Modul de efectuare a operaţiunilor prin contul valutar este reglementat de legislaţia în vigoare. Astfel, în contul valutar al întreprinderii mijloacele pot fi primite numai prin virament, dacă o altă modalitate nu este prevăzută de B.N.M.

Pentru efectuarea operaţiunilor în valuta străină, cum ar fi achitarea datoriilor aferente contractelor care prevăd importul de mărfuri şi servicii, rambursarea creditelor în valută străină, achitarea cheltuielilor de deplasare în străinătate, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia în vigoare, întreprinderile pot procura valuta respectivă. În acest scop ele prezintă băncii în care se deservesc o cerere, în care reflectă destinaţia valutei străine procurate, documentul care confirmă necesitatea procurării valutei străine, termenul de executare etc. Dacă întreprinderea în termen stabilit de la data procurării valutei străine nu a folosit-o în scopurile în care a fost procurată, ea este obligată să o propună pentru vânzare băncii autorizate.

Valuta străină în numerar poate fi eliberată din contul valutar doar pentru cheltuieli de deplasare în străinătate, precum şi alte cheltuieli aferente prevăzute de ***Regulamentul cu privire la detaşarea angajaţilor întreprinderilor, instituţiilor şi organizaţiilor din Republica Moldova*** aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.836 din 24.06.2002. Suma valutei străine în numerar eliberată întreprinderilor pentru cheltuieli de

deplasare nu va depăşi echivalentul a 5 000 dolari S.U.A. lunar pentru fiecare persoană detaşată. Totodată, banca autorizată eliberează şi permisiunea corespunzătoare de scoatere a valutei străine peste hotare. Sumele care depăşesc limita nominalizată se eliberează cu autorizaţia B.N.M.

Întreprinderile nu au dreptul să transfere mijloace din contul valutar în conturile valutare ale altor rezidenţi, cu excepţia băncilor autorizate. Cât priveşte transferurile din contul valutar în conturile nerezidenţilor, acestea pot fi realizate în cadrul operaţiunilor curente internaţionale, operaţiunilor privind transferurile de capital care pot fi efectuate fără autorizaţia B.N.M., precum şi în alte cazuri prevăzute de ***Regulamentul privind reglementarea valutară pe teritoriul Republicii Moldova***. Astfel de transferuri se permit cu condiţia că mijloacele în contul valutar au fost înregistrate în limitele operaţiunilor curente internaţionale, procurate pe piaţa valutară internă sau înregistrate pe alte căi ce nu contravin legislaţiei în vigoare. Pentru a efectua transferuri din contul valutar întreprinderile prezintă băncii documentele care confirmă necesitatea efectuării acestor plăţi şi conţin date privind suma plăţii. Pe originalul documentului respectiv persoana responsabilă a băncii face menţiunea despre data, suma plăţii şi denumirea băncii, pe care o autentifică prin semnătura sa şi ştampila băncii. Copiile acestor documente se păstrează la bancă.

Efectuarea operaţiunilor în valută străină necesită folosirea de către întreprinderi a documentelor prevăzute în ***Nomenclatorul tipurilor de documente de decontare şi contabile utilizate la efectuarea operaţiunilor bancare*** aprobat prin Hotărârea Băncii Naţionale a Moldovei nr.168 din 08.06.2000 , cum ar fi:

- ***dispoziţia de plată în valută*** – pentru efectuarea decontărilor şi reflectarea în evidenţa contabilă a operaţiunilor în valută străină;
- ***nota de contabilitate*** – pentru perceperea comisioanelor şi a altor plăţi la efectuarea operaţiunilor în valută străină;
- ***ordinul de plată în valută*** – la eliberarea numerarului în valută străină;
- ***ordinul de încasare în valută*** – pentru încasările de numerar în valută străină.

Evidenţa analitică a mijloacelor valutare se ţine separat în valută străină şi în lei pe fiecare valută străină, în funcţie de sursele de provenienţă şi direcţiile de folosire a acestora.

Pentru generalizarea informaţiei privind existenţa şi mişcarea mijloacelor băneşti în valută străină este destinat contul de activ ***243 „Cont valutar"***. În debitul acestui cont se înregistrează încasarea mijloacelor băneşti în valută străină, iar în credit – utilizarea lor. Soldul contului este debitor şi reflectă suma mijloacelor băneşti în valută străină la finele perioadei de gestiune.

În cadrul contului ***243 „Cont valutar"*** pot fi deschise următoarele subconturi:

- ***2431 „Conturi valutare în ţară"***,
- ***2432 „Conturi valutare în străinătate"***,
- ***2433 „Mijloace valutare legate"***.

Subcontul ***2431 „Conturi valutare în ţară"*** este destinat pentru înregistrarea operaţiunilor în valută străină efectuate de întreprinderi prin intermediul conturilor valutare deschise în instituţiile bancare din Republica Moldova.

Subcontul ***2432 „Conturi valutare în străinătate"*** se utilizează de întreprinderile care au autorizaţia B.N.M. pentru a deschide conturi valutare în instituţiile bancare din străinătate şi efectuează operaţiuni în valută străină prin intermediul acestor conturi.

Subcontul ***2433 „Mijloace valutare legate"*** este destinat pentru evidenţa distinctă a mijloacelor băneşti în valută străină sechestrate, blocate, gajate.

În contul ***243 „Cont valutar"*** se înregistrează echivalentul în lei al sumelor exprimate în valută străină. Pentru recalculare se aplică cursul de schimb valutar stabilit de B.N.M. la data efectuării operaţiunii respective (data încasării mijloacelor băneşti în valută străină sau a transferării acestora).

Dintre operaţiunile reflectate în contul ***243 „Cont valutar"*** menţionăm, în primul rând, operaţiunile curente privind procurarea şi/sau vânzarea valutei străine, cumpărarea şi/sau vânzarea produselor, mărfurilor şi serviciilor contra valută străină, primirea şi/sau achitarea creditelor în valută străină, alte procurări şi/sau vânzări de active pentru care întreprinderea îşi asumă angajamente sau se achită în valută străină.

La procurarea (vânzarea) valutei străine de către întreprindere se întocmesc următoarele formule contabile:

- la suma valutei străine procurate (echivalentul în lei):

Dt 243 „Cont valutar"
Ct 242 „Cont de decontare";

- la suma valutei străine vândute (echivalentul în lei):

Dt 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar";

- la suma comisionului pentru serviciile de procurare (vânzare) a valutei străine:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 242 „Cont de decontare".

Exemplul 7.1

Întreprinderea „Moldtex" a încheiat un contract care prevede importul de mărfuri. În vederea achitării contractului întreprinderea a prezentat băncii autorizate o cerere în care solicită procurarea a 20 000 dolari S.U.A. Cursul de vânzare a valutei străine stabilit de bancă coincide cu cursul de schimb valutar al B.N.M. şi constituie 14,1331 lei pentru 1 dolar S.U.A. Pentru serviciile prestate întreprinderea achită băncii un comision de 1 % .

În baza datelor prezentate mai sus din contul curent în valută naţională vor fi transferate băncii 285 489 lei, din care 282 662 lei – pentru procurarea valutei străine(20 000 $ × 14,1331 lei) şi 2 827 lei – comisionul pentru serviciile prestate de bancă [(20 000 $ × 0,01) × 14,1331 lei].

În contabilitatea întreprinderii se vor întocmi următoarele formule contabile:

a) la suma valutei străine procurate:

Dt	***243 „Cont valutar"***	*282 662 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare"***	*282 662 lei;*

b) la suma comisionului achitat băncii:

Dt	***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***	*2 827 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare"***	*2 827 lei.*

Încasările de mijloace băneşti în valută străină în cadrul altor operaţiuni curente ale întreprinderii se reflectă prin următoarele formule contabile:

- la sumele încasărilor în vederea achitării creanţelor:

Dt 243 „Cont valutar"
Ct 134 „Creanţe pe termen lung"
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Ct 223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt";

- la sumele creditelor bancare şi împrumuturilor primite:

Dt 243 „Cont valutar"
Ct 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt";

- la sumele mijloacelor băneşti primite sub formă de avansuri pe termen scurt şi lung:

Dt 243 „Cont valutar"
Ct 424 „Avansuri pe termen lung primite"
Ct 523 „Avansuri pe termen scurt primite";

- la suma mijloacelor băneşti vărsate în contul valutar din casieria întreprinderii:

Dt ***243 „Cont valutar"***
Ct ***241 „Casa"***.

Ieşirile de mijloace băneşti din contul valutar al întreprinderii se contabilizează prin următoarele înregistrări:

- la sumele transferate în vederea achitării datoriilor financiare şi comerciale:

Dt ***411 „Credite bancare pe termen lung"***
Dt ***413 „Împrumuturi pe termen lung"***
Dt ***511 „Credite bancare pe termen scurt"***
Dt ***513 „Împrumuturi pe termen scurt"***
Dt ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Dt ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"***
Dt ***523 „Avansuri pe termen scurt primite"***
Dt ***537 „Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi"***
Dt ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***
Ct ***243 „Cont valutar"***;

- la suma disponibilităţilor băneşti ridicate în casierie pentru cheltuieli de deplasare în străinătate:

Dt ***241 „Casa"***
Ct ***243 „Cont valutar"***;

- la sumele mijloacelor băneşti plasate sub formă de investiţii pe termen lung şi scurt în părţi nelegate şi legate (dacă achitarea investiţiilor are loc în momentul procurării acestora):

Dt ***131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"***
Dt ***132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate"***
Dt ***231 „Investiţii pe termen scurt în părţi nelegate"***
Dt ***232 „Investiţii pe termen scurt în părţi legate"***
Ct ***243 „Cont valutar"***.

Înregistrările în contul ***243 „Cont valutar"*** se efectuează în baza extrasului de cont eliberat de banca la care întreprinderea are deschis contul valutar. În acest extras se indică data, cursul de schimb valutar stabilit de B.N.M., codul şi denumirea valutei străine, soldul la începutul şi sfârşitul zilei, rulajele debitor şi creditor. La extrasul de cont se anexează documentele care confirmă efectuarea operaţiunilor respective.

Operaţiunile reflectate în debitul şi creditul contului ***243 „Cont valutar"*** se înscriu în registrele analitice şi sintetice elaborate de sine stătător de fiecare

întreprindere. Astfel de registre servesc pentru întocmirea ulterioară a *Raportului privind fluxul mijloacelor băneşti.*

Ca urmare a modificării cursului de schimb valutar în perioada dintre data efectuării operaţiunii în valută străină şi data achitării acesteia sau data întocmirii rapoartelor financiare apar diferenţe de curs valutar. *Diferenţa de curs valutar* rezultă din reflectarea în contabilitate şi rapoartele financiare a aceleiaşi operaţiuni în valută străină la diferite cursuri de schimb valutar, precum şi din recalcularea mijloacelor băneşti, creanţelor, capitalului nevărsat şi datoriilor în valută străină la data întocmirii bilanţului.

Diferenţele de curs valutar pot fi clasificate după diferite criterii:

- în funcţie de caracterul modificării cursului de schimb al valutei străine se disting:
  a) *diferenţe de curs favorabile,*
  b) *diferenţe de curs nefavorabile*;
- în funcţie de tipul operaţiunii în valută străină se evidenţiază:
  a) *diferenţe de curs aferente operaţiunilor curente,*
  b) *diferenţe de curs aferente operaţiunilor privind fluxul de capital* .

În cazul creşterii cursului de schimb al valutei străine faţă de valuta naţională în posturile de activ ale *Bilanţului contabil*, inclusiv în postul ***420 „Cont valutar”***, se înregistrează diferenţele de curs favorabile, iar la scăderea cursului de schimb al valutei străine faţă de valuta naţională – diferenţele de curs nefavorabile.

Modul de determinare, constatare şi reflectare în contabilitate a diferenţelor de curs valutar în cazul efectuării operaţiunilor în valută străină este reglementat de prevederile ***S.N.C. 21 „Efectele variaţiilor cursurilor valutare”***. Astfel, diferenţele de curs aferente operaţiunilor curente în valută străină se trec la veniturile şi/sau cheltuielile perioadei în care au fost constatate. Diferenţele de curs valutar favorabile se reflectă în contul ***622 „Venituri din activitatea financiară”***, subcontul ***6223 „Venituri din diferenţe de curs valutar”***, iar cele nefavorabile – în contul ***722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”***, subcontul ***7223 „Cheltuieli privind diferenţele de curs valutar”***.

Diferenţele de curs valutar aferente soldurilor mijloacelor băneşti în contul valutar se reflectă în modul următor:

- la suma diferenţelor de curs valutar favorabile:

Dt 243 „Cont valutar”
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară”, subcontul 6223 “Venituri din diferenţe de curs valutar”;

- la suma diferenţelor de curs valutar nefavorabile:

Dt 722 „Cheltuieli ale activității financiare", subcontul 7223 „Cheltuieli privind diferențele de curs valutar"
Ct 243 „Cont valutar".

Exemplul 7.2

Întreprinderea „Credo" a emis o factură unui cumpărător din Rusia pentru livrarea mărfurilor cu valoarea contractuală de 10 000 dolari S.U.A. Costul efectiv al mărfurilor livrate constituie 90 000 lei. Clauzele contractului prevăd achitarea anticipată (100 %) a mărfurilor.

Cursul de schimb al dolarului S.U.A. în raport cu leul moldovenesc a constituit:

- *la data încasării plății anticipate de la cumpărătorul din Rusia pentru livrarea ulterioară – 13,9538 lei pentru 1 dolar S.U.A.;*
- *la data întocmirii declarației vamale – 13,9770 lei pentru 1 dolar S.U.A.;*
- *la data întocmirii Bilanțului contabil – 13,8220 lei pentru 1 dolar S.U.A.*

În baza datelor prezentate mai sus (fără a ține cont de procedurile vamale şi cheltuielile de transport), în contabilitatea întreprinderii se întocmesc următoarele formule contabile (tabelul 7.1).

Tabelul 7.1

Înregistrări contabile privind reflectarea diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor curente

Nr. crt.	*Conținutul operațiunilor economice*	*Suma, lei*	*Corespondența conturilor*	
			debit	*credit*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1.	*Înregistrarea în contul valutar a plății anticipate pentru livrarea ulterioară (10 000 $ × 13,9538 lei)*	*139 538*	*243*	*523*
2.	*Reflectarea valorii de vânzare a mărfurilor (10 000 $ × 13,9770 lei)*	*139 770*	*221*	*611*
3.	*Decontarea costului efectiv al mărfurilor vândute*	*90 000*	*711*	*217*
4.	*Trecerea în cont a sumei avansului primit anterior*	*139 538*	*523*	*221*
5.	*Reflectarea diferențelor de curs valutar:*			
	a) privind facturile comerciale [(13,9538 lei – 13,9770 lei) × 10000 $]	*232*	*722*	*221*
	b) privind soldul mijloacelor băneşti în contul valutar [(13,8220 lei – 13,9538 lei) × 10 000 $]	*1 318*	*722*	*243*

Prin intermediul contului valutar întreprinderea efectuează şi operațiuni privind fluxul de capital, inclusiv cele ce se referă la formarea capitalului statutar, în cazul când se prevăd depuneri în valută străină. În astfel de situații în contul ***243 „Cont valutar"*** se reflectă decontările aferente apariției şi

achitării datoriilor privind aportul fondatorilor (participanţilor). Echivalentul în lei al datoriilor (aporturilor) în valută străină se determină prin aplicarea cursului de schimb valutar stabilit de B.N.M. la data semnării actelor de constituire (inclusiv în cazul reînregistrării mărimii capitalului statutar) şi la data încasării mijloacelor băneşti sau a altor bunuri cu valoare monetară. Recalcularea respectivă este necesară şi la finele perioadei de gestiune (data întocmirii *Bilanţului contabil*) în cazul în care există datorii aferente aportului la capitalul statutar (capital nevărsat). Prin urmare, diferenţele de curs valutar aferente aportului la capitalul statutar se determină ca diferenţa dintre echivalentul în lei al datoriei (aportului) la data apariţiei acesteia (data semnării contractului de constituire) şi data încasării mijloacelor de la fondatori în vederea achitării ei.

Diferenţele de curs valutar aferente operaţiunilor privind aporturile la capitalul statutar se reflectă în contul ***312 „Capital suplimentar"***, subcontul ***3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar".*** Diferenţele de curs valutar favorabile se reflectă în creditul contului nominalizat, iar cele nefavorabile – în debitul acestuia.

Diferenţele de curs valutar aferente operaţiunilor privind aporturile la capitalul statutar al întreprinderii se contabilizează în modul următor:

- la suma diferenţelor de curs valutar favorabile:
  a) aferente mijloacelor băneşti depuse în valută străină în momentul înregistrării întreprinderii:

Dt 243 „Cont valutar"
Ct 312 „Capital suplimentar", subcontul 3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar";

  b) aferente achitării (recalculării) capitalului nevărsat:

Dt 313 „Capital nevărsat"
Ct 312 „Capital suplimentar", subcontul 3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar";

- la suma diferenţelor de curs valutar nefavorabile:
  a) aferente depunerilor în valuta străină în momentul înregistrării întreprinderii:

Dt 312 „Capital suplimentar", subcontul 3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar"
Ct 311 „Capital statutar";

  b) aferente achitării (recalculării) capitalului nevărsat:

Dt 312 „Capital suplimentar", subcontul 3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar"
Ct 313 „Capital nevărsat".

Exemplul 7.3

Conform contractului de constituire, cota de participare a investitorilor străini în capitalul statutar al întreprinderii mixte constituie 25 000 dolari S.U.A. Cursul de schimb valutar la data semnării contractului de constituire este de 13,9462 lei pentru 1 dolar S.U.A. Până la data înregistrării întreprinderii fondatorii străini au virat în contul valutar provizoriu al acesteia 40 % din capitalul statutar. Cursul de schimb valutar la data transferării a constituit 13,9770 lei pentru 1 dolar S.U.A.

Peste două luni după înregistrarea întreprinderii fondatorii şi-au achitat integral datoriile privind cotele de participare la capitalul statutar. La data achitării datoriilor aferente capitalului nevărsat cursul valutar a constituit 13,9315 lei pentru 1 dolar S.U.A.

La reflectarea diferenţelor de curs valutar aferente depunerilor în valută străină în contabilitatea întreprinderii se întocmesc următoarele formule contabile (tabelul 7.2).

Tabelul 7.2

Înregistrări contabile privind reflectarea diferenţelor de curs valutar aferente aporturilor la capitalul statutar

Nr. crt.	*Conţinutul operaţiunilor economice*	*Suma, lei*	*Corespondenţa conturilor*	
			debit	*credit*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1.	*Reflectarea depunerilor investitorilor străini în capitalul statutar al întreprinderii (25 000 $ × 0,4 × 13,9462 lei)*	*139 462*	*243*	*311*
2.	*Reflectarea diferenţelor de curs valutar favorabile (10 000 $ × 13,9770 lei – 139 462 lei)*	*308*	*243*	*312*
3.	*Reflectarea cotei neachitate privind depunerile investitorilor străini în capitalul statutar (15 000 $ × 13,9462 lei)*	*209 193*	*313*	*311*
4.	*Achitarea datoriilor aferente aporturilor investitorilor străini la capitalul statutar (15 000 $ × 13,9315 lei)*	*208 973*	*243*	*313*
5.	*Reflectarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile (208 973 lei – 209 193 lei)*	*220*	*312*	*313*

Diferenţele de curs valutar care apar în cadrul operaţiunilor în valută străină nu se vor confunda cu veniturile şi cheltuielile (diferenţele de sumă) rezultate din procurarea (vânzarea) valutei străine. Astfel, diferenţele care apar în cazul procurării (vânzării) valutei străine prin intermediul băncii comerciale nu pot fi recunoscute ca diferenţe de curs valutar, deoarece ele rezultă din aplicarea a două tipuri de curs valutar – curs valutar stabilit de B.N.M. şi curs comercial (de cumpărare/vânzare) stabilit de banca autorizată. Procurarea

(vânzarea) valutei străine se realizează la cursul valutar comercial, iar în contabilitate astfel de operaţiuni se reflectă la cursul valutar al B.N.M.. Ca urmare, se formează diferenţa de sumă (venituri sau cheltuieli) dintre evaluarea valutei străine respective la cursul stabilit de B.N.M. şi cursul băncii autorizate la aceeaşi dată. Veniturile (cheltuielile) respective se reflectă în componenţa altor venituri (cheltuieli) operaţionale ale întreprinderii prin următoarele înregistrări contabile:

- la diferenţa de sumă nefavorabilă aferentă procurării (vânzării) valutei străine:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 242 „Cont de decontare";

- la diferenţa de sumă favorabilă aferentă procurării (vânzării) valutei străine:

Dt 242 „Cont de decontare"
Ct 612 „Alte venituri operaţionale".

Exemplul 7.4

Să presupunem că cursul de vânzare a valutei străine stabilit de banca autorizată (vezi exemplul 7.1) constituie 14,2200 lei pentru 1 dolar S.U.A., iar cursul de schimb valutar al B.N.M. rămâne acelaşi – 14,1331 lei pentru 1 dolar S.U.A.

În acest caz din contul curent în valută naţională vor fi transferate băncii 287 227 lei, din care 284 400 lei – pentru procurarea valutei străine(20 000 \$ × 14,2200 lei) şi 2 827 lei – comisionul pentru serviciile prestate de bancă [(20 000 \$ × 0,01) × 14,1331 lei]. În contabilitate valuta străină procurată se reflectă la cursul valutar al B.N.M. Diferenţa dintre evaluarea valutei străine la acest curs de 282 662 lei (20 000 \$ × × 14,1331 lei) şi evaluarea la cursul băncii autorizate de 284 400 lei (20 000 \$ × × 14,2200 lei) constituie 1 738 lei şi se constată ca diferenţă de sumă nefavorabilă aferentă procurării valutei străine .

În contabilitatea întreprinderii se vor întocmi următoarele formule contabile:

1. La suma valutei străine procurate:

Dt 243 „Cont valutar"	*282 662 lei*
Ct 242 „Cont de decontare"	*282 662 lei.*

2. La suma comisionului achitat băncii:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"	*2 827 lei*
Ct 242 „Cont de decontare"	*2 827 lei.*

3. La diferenţa de sumă nefavorabilă aferentă procurării valutei străine:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"	*1 738 lei*
Ct 242 „Cont de decontare"	*1 738 lei.*

7.5. Contabilitatea mijloacelor băneşti în alte conturi bancare

În afară de conturile curente şi valutare, întreprinderile pot deschide la bancă şi alte conturi speciale destinate efectuării unor operaţiuni de decontare specifice. În aceste conturi se ţine evidenţa mijloacelor băneşti atât în valută naţională, cât şi în valută străină alocate în acreditive, carnete de cecuri cu limită de sumă, carduri bancare.

Modul de efectuare a decontărilor pe conturile speciale la bănci este reglementat de ***Regulamentul privind decontările fără numerar în Republica Moldova*** nr.25/11-02 din 12.07.1996 şi ***Regulamentul privind organizarea de către bănci a plăţilor cu carduri pe teritoriul Republicii Moldova*** nr.58/11-02 din 22.05.1997, cu modificările şi completările ulterioare.

Acreditivul reprezintă ordinul dat băncii comerciale de titularul de cont bancar de a deschide un cont special la dispoziţia beneficiarului, pentru a plăti valorile materiale livrate sau serviciile prestate, la prezentarea documentelor ce confirmă expedierea mărfurilor sau prestarea serviciilor. Acreditivul poate fi deschis în valută naţională sau străină, în banca plătitorului sau a beneficiarului.

Multitudinea condiţiilor de funcţionare a acreditivului condiţionează clasificarea acestuia după diferite criterii:

În funcţie de forma juridică, acreditivul se divizează în:

- ***revocabil*** care poate fi modificat sau anulat de banca emitentă sau plătitor fără acordul şi avizarea beneficiarului;
- ***irevocabil*** care conţine clauze privind imposibilitatea modificării sau anulării acestuia fără consimţământul părţilor contractante.

În funcţie de gradul de garantare a plăţii, în literatura de specialitate acreditivul poate fi:

- ***acoperit,*** valoarea căruia este asigurată şi de alte instituţii bancare;
- ***neacoperit,*** fără garantarea suplimentară a plăţii de către alte instituţii bancare.

Pe teritoriul Republicii Moldova se utilizează numai acreditivul acoperit şi irevocabil.

Acreditivul este destinat pentru decontările numai cu un singur beneficiar şi nu poate fi readresat. Nu se admite achitarea acreditivului în numerar.

În Republica Moldova acreditivul se deschide pe o perioadă de 25 de zile. Termenul închiderii acreditivului deschis pe seama mijloacelor bugetare nu poate depăşi limita anului bugetar, adică 31 decembrie.

Închiderea sau suspendarea acreditivului se efectuează:

a) la expirarea termenului acreditivului;

b) la cererea părţilor contractante privind refuzul de utilizare a acreditivului până la expirarea termenului acestuia.

Pentru deschiderea acreditivului plătitorul prezintă la banca comercială o cerere de acreditiv în care trebuie indicate: conturile plătitorului, beneficiarului şi băncilor participante, perioada valabilităţii acreditivului, lista şi denumirea documentelor, în baza cărora se utilizează acreditivul, numărul şi data contractului cu privire la efectuarea decontărilor prin acreditiv, denumirea mărfii şi serviciilor.

Dacă una din condiţiile menţionate lipseşte sau nu se îndeplineşte ulterior, acreditivul nu se deschide sau nu se execută.

Plătitorul primeşte de la bancă extrasul de cont şi borderoul de utilizare a acreditivului remis de către beneficiar prin banca sa.

Evidenţa analitică a acreditivelor se ţine pe tipuri de acreditive, pe bănci la care sunt deschise acreditivele, pe clienţi care beneficiază de acreditive şi valuta în care sunt deschise acreditivele.

Cecul este un document de decontare prin care întreprinderea dă ordin băncii plătitoare de a plăti o anumită sumă de bani la prezentarea cecului de către beneficiarul de cec. Agenţii economici – persoane juridice pot utiliza pe teritoriul Republicii Moldova numai cecuri cu limită de sumă.

Termenul de valabilitate a carnetului de cecuri cu limită de sumă constituie un an, iar a cecului din carnetul de cecuri cu limită de sumă eliberat beneficiarului de cec spre plată la bancă – 10 zile lucrătoare. Perioada carnetului de cecuri cu limită de sumă poate fi prelungită, iar soldul – completat.

Pentru primirea carnetului de cecuri cu limită de sumă, la bancă se înaintează o cerere care trebuie să cuprindă semnăturile persoanelor cu dreptul de a semna documentele de decontare şi amprenta ştampilei. Împreună cu cererea se prezintă o dispoziţie de plată privind transferarea mijloacelor băneşti din contul curent sau cel de împrumut pe contul extrabilanţier al băncii din care se va utiliza carnetul de cecuri cu limită de sumă.

La sfârşitul lunii beneficiarul de cecuri întocmeşte borderoul cecurilor primite şi îl transmite împreună cu cecurile băncii spre executare. Ca urmare, emitentul de cec primeşte împreună cu extrasul de cont un exemplar al borderoului cecurilor drept confirmare a plăţii cecului.

Controlul asupra folosirii carnetului de cecuri cu limită de sumă eliberat întreprinderii pentru stingerea datoriei de creditor se ţine în mod operativ de către contabilul-şef.

Evidenţa analitică a carnetelor de cecuri cu limită de sumă se ţine pe fiecare carnet de cecuri primit.

Un alt cont bancar deschis de întreprinderi se materializează în obţinerea unui card bancar.

Cardul bancar reprezintă o bază de date (informaţie) standardizată, protejată şi individualizată, stocată pe un suport material, fiind utilizat de deţinător în modul prevăzut în obligaţiile reciproce cu emitentul cardului şi acceptat de vânzător în calitate de instrument de plată la procurarea de mărfuri, primirea de servicii, obţinerea de numerar şi altor servicii. Mijloacele băneşti aflate pe carduri bancare sunt utilizate preponderent de titularii de avans pentru achitarea serviciilor primite, pentru plata materialelor procurate fără întocmirea nemijlocită a documentelor de plată (de exemplu, la achitarea pentru combustibil la staţiile de alimentare cu combustibil etc.).

Cardurile pot fi clasificate în baza mai multor criterii:

a) *în funcţie de sfera de utilizare:*
- **carduri locale**, aria de utilizare a cărora este teritoriul Republicii Moldova,
- **carduri internaţionale** care pot fi utilizate atât pe teritoriul Republicii Moldova, cît şi peste hotarele ei (VISA, MASTERCARD-EUROCARD etc.);

b) *după funcţia cardurilor bancare:*
- **de debit**, legate direct de conturile bancare ale titularilor de carduri, din care sunt achitate valoarea bunurilor procurate şi serviciilor primite sau sumele în numerar retrase de către titulari;
- **de credit**, conform cărora titularilor le sunt deschise linii de credit, fapt ce le permite să procure bunuri sau servicii în limita unui plafon stabilit în prealabil. Creditele acordate prin carduri de credit se rambursează în modul stabilit în contractul de credit;
- **achitate anticipat** care reprezintă cardurile achitate la o sumă determinată, transferată din conturile bancare ale titularilor sau achitate în numerar;
- **polifuncţionale** care îmbină funcţii ale cardurilor enumerate mai sus.

Pentru primirea cardului bancar fiecare titular depune o cerere, cerere-anchetă, procură, în baza cărora i se va elibera cardul.

La utilizarea cardurilor bancare, terminalul electronic (automatul) eliberează un bon de plată în două exemplare pe suport de hîrtie care are o structură determinată şi este utilizat pentru întocmirea şi prezentarea decontului de avans.

Deţinătorul de card bancar primeşte la sfârşitul lunii la o dată stabilită sau la cererea titularului extrase de cont. Extrasele de cont aferente cardurilor

internaționale conțin informații atât în valută străină, cât și recalculări în lei moldovenești.

Extrasul de cont trebuie să conțină următoarele date: data tranzacției; suma tranzacției; data înregistrării în debitul sau creditul contului; tipul tranzacției; numărul chitanței sau alte date care vor permite verificarea înregistrărilor contabile cu ajutorul chitanței; taxele reținute pentru utilizarea cardului și a PIN-ului; adresa sau numărul de telefon pentru contact și verificări ale erorilor.

Titularul cardurilor bancare este obligat să verifice corectitudinea casării mijloacelor de pe card de către bancă, având la bază raportul titularului de avans privind utilizarea mijloacelor bănești.

Evidența analitică a cardurilor bancare se ține pe tipuri de carduri și pe bănci emitente.

Pentru generalizarea informației privind existența și mișcarea mijloacelor bănești în acreditive, în carnete de cecuri cu limită de sumă, mijloacelor pe carduri bancare este destinat contul de activ ***244 „Conturi speciale la bănci"***. În debitul acestui cont se reflectă încasarea mijloacelor bănești în conturile speciale în bănci, iar în credit – utilizarea mijloacelor bănești. Soldul este debitor și reprezintă suma mijloacelor bănești neutilizate, înregistrate în acreditive, carnete de cecuri cu limită de sumă și carduri bancare la sfârșitul perioadei de gestiune. În cadrul contului ***244 „Conturi speciale la bănci"*** pot fi deschise următoarele subconturi:

- ***2441 „Acreditive"***,
- ***2442 „Carnete de cecuri cu limită de sumă"***,
- ***2443 „Mijloace pe cartele de credit și magnetice"***.

Deschiderea acreditivelor, primirea carnetelor de cecuri cu limită de sumă și a cardurilor bancare pot fi efectuate pe seama:

- mijloacelor bănești proprii:

Dt 244 „Conturi speciale la bănci"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar";

- creditelor bancare pe termen scurt:

Dt 244 „Conturi speciale la bănci"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt".

Diferențele de curs valutar favorabile sau nefavorabile aferente soldurilor mijloacelor valutare înregistrate în acreditive, pe carduri bancare se constată corespunzător ca venituri sau cheltuieli ale activității financiare.

Achitarea facturilor furnizorilor și antreprenorilor pe seama sumelor acreditivelor, mijloacelor de pe carduri bancare și cu cecuri din carnetele de cecuri cu limită de sumă:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Dt 426 „Alte datorii pe termen lung calculate"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci".

Soldul neutilizat al acreditivului, carnetului de cecuri cu limită de sumă se virează în contul curent sau valutar sau la diminuarea datoriei faţă de instituţia bancară:
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Dt 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci".

Comisioanele achitate băncii pentru eliberarea numerarului, carnetelor cu cecuri băneşti sau de decontare, valutei străine, pentru administrarea mijloacelor băneşti în conturile bancare constituie cheltuieli ale perioadei şi se reflectă în felul următor:
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

Evidenţa sintetică a conturilor speciale la bănci se ţine în registrul pentru contul ***244 „Conturi speciale la bănci"*** privind debitul şi creditul acestui cont, care poate fi întocmit manual sau automatizat. Aceste registre sunt structurate pe perioade, pe conturi corespondente şi pe tipuri de activităţi. La sfârşitul perioadei de gestiune informaţia din acest registru se trece în *Cartea mare.*

7.6. Contabilitatea transferurilor în expediţie şi a documentelor băneşti

În procesul desfăşurării activităţii economico-financiare apare necesitatea de a transfera mijloacele băneşti prin oficiile poştale, a efectua depuneri de numerar în instituţiile bancare după timpul operaţional de deservire a clienţilor în casele de încasări serale sau casele cu program prelungit. În cazul transferurilor sau depunerilor de numerar în afara programului de lucru al instituţiilor bancare, în casele de încasări serale sau prin oficiile poştale mijloacele băneşti se înregistrează în conturile bancare în ziua de lucru următoare.

Depunerea numerarului la bancă în afara programului operativ, dar până la finele programului de lucru sau în casele de încasări serale poate avea loc prin

transmiterea nemijlocită a acestuia la casieriile băncii sau prin genţi sigilate care se efectuează prin:

- delegatul întreprinderii direct la casieriile băncii; sau
- colectarea de către serviciul de încasare valori al băncii.

Modul de depunere a numerarului prin genţi sigilate se stabileşte de bancă împreună cu clienţii respectivi. Pentru aceasta banca remite întreprinderii două genţi de încasator care sunt substituibile, iar întreprinderea prezintă doua specimene ale sigiliului imprimate pe plumb. Geanta de încasator trebuie să fie sigilată, iar banii din ea – grupaţi pe bancnote. La predarea banilor la bancă se întocmesc:

- dispoziţia de plată de casă;
- borderoul însoţitor.

Borderoul însoţitor se întocmeşte în trei exemplare: primul exemplar se închide în geanta de încasator, celelalte două exemplare se înmânează casierului sau încasatorului împreună cu geanta. Al treilea exemplar se restituie întreprinderii de către casierul casei de încasări serale sau încasator, având semnătura încasatorului şi ştampila băncii care confirmă predarea banilor din casă.

Pe partea verso a borderoului însoţitor se indică lista bancnotelor din geantă şi suma totală a încasărilor predate de întreprindere. În cazul când au fost descoperite lipsuri sau surplusuri se întocmeşte un proces-verbal care are un caracter indiscutabil.

Depunerea numerarului prin intermediul serviciului de încasare se efectuează pe baza contractelor încheiate de întreprinderi cu instituţiile bancare. Încasatorul băncii, pentru a ridica geanta de încasator, trebuie să prezinte casierului întreprinderii legitimaţia, cartela sau fişa de sosire şi să aplice ştampila pe al treilea exemplar al borderoului însoţitor.

Drept bază documentară pentru înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor privind transferurile băneşti în expediţie pot servi chitanţele avizelor de vărsământ în casieriile băncilor, chitanţele oficiului poştal, copia borderoului însoţitor al numerarului.

Evidenţa analitică a transferurilor băneşti în expediţie se ţine pe tipuri de transferuri băneşti în expediţie şi instituţii bancare.

Pentru generalizarea informaţiei privind existenţa şi mişcarea mijloacelor băneşti în expediţie, adică a sumelor băneşti depuse în casieriile băncii sau oficiilor poştale, transmise încasatorilor cu scopul înregistrării ulterioare în contul curent sau în alt cont bancar, este destinat contul de activ ***245 „Transferuri băneşti în expediţie"***. În debitul acestui cont se reflectă suma mijloacelor băneşti în expediţie, iar în credit – înregistrarea mijloacelor băneşti

în conturile bancare. Soldul este debitor şi reprezintă existenţa mijloacelor băneşti în expediţie la sfârşitul perioadei de gestiune destinate înregistrării în conturile bancare.

La suma numerarului vărsat în casieria oficiului poştal, predat încasatorului sau casieriilor băncii, cu scopul virării şi înregistrării în conturile bancare ale întreprinderii, se întocmeşte formula contabilă:

Dt 245 „Transferuri băneşti în expediţie"
Ct 241 „Casa"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt".

Înregistrarea sumelor transferurilor băneşti în conturile bancare se reflectă în felul următor:

Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 245 „Transferuri băneşti în expediţie".

Pe lângă mijloacele băneşti în numerar, în casieria întreprinderii pot fi păstrate şi unele documente băneşti, cum ar fi mărcile poştale, biletele de tratament, biletele de transport achitate, foile de odihnă etc. Foile procurate de la casele de odihnă, sanatorii, foile turistice care se păstrează în casieria întreprinderii sunt destinate atât lucrătorilor întreprinderii, cât şi vânzării terţilor.

Foile de odihnă pot fi acordate lucrătorilor la valoarea mai joasă decât cea de intrare (cu reduceri). Întreprinderea stabileşte de sine stătător mărimea reducerilor care le achită pe seama mijloacelor proprii.

Evidenţa analitică a documentelor băneşti se ţine pe feluri de documente băneşti. Evidenţa analitică a foilor de odihnă se ţine separat într-un registru special pe fiecare foaie de odihnă, la preţul nominal, cu indicarea procentului, sumei reducerii şi persoanelor cărora li se eliberează aceste foi.

În contabilitate, pentru generalizarea informaţiei privind existenţa şi mişcarea documentelor băneşti, este destinat contul de activ ***246 „Documente băneşti"***. În debitul acestui cont se reflectă intrarea documentelor băneşti în casieria întreprinderii, iar în credit – ieşirea lor. Soldul acestui cont este debitor şi reprezintă existenţa documentelor băneşti la finele perioadei de gestiune.

Intrarea documentelor băneşti poate fi efectuată din diferite surse.

1. Procurarea documentelor băneşti:

   a) prin achitarea nemijlocită:

Dt 246 „Documente băneşti"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar";

b) prin intermediul titularului de avans:

- la primirea avansului spre decontare:

Dt 246 „Documente băneşti"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului";

- fără primirea avansului spre decontare:

Dt 246 „Documente băneşti"
Ct 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii";

c) prin achitarea ulterioară:

Dt 246 "Documente băneşti"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate".

2. Înregistrarea plusurilor de documente băneşti constatate cu ocazia inventarierii:

Dt 246 „Documente băneşti"
Ct 612 „Alte venituri operaţionale".

3. Intrarea documentelor băneşti în urma schimbului cu alte active:

Dt 246 "Documente băneşti"
Ct 223 "Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate"
Ct 229 "Alte creanţe pe termen scurt".

La eliberarea foilor de odihnă personalului la un preţ mai mic decât cel de procurare (diferenţa fiind achitată pe seama întreprinderii sau organelor sindicale) se întocmesc formulele contabile:

- la suma achitată sau spre achitare de către personal pentru foile turistice şi de odihnă acordate:

Dt 241 „Casa"
Dt 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 612 „Alte venituri operaţionale";

- la valoarea de bilanţ a documentelor băneşti ieşite:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 246 „Documente băneşti".

Conform ***Codului fiscal***, sumele înlesnirilor acordate salariaţilor de către patron sunt considerate ca venitul impozabil al salariatului. Astfel, valoarea de bilanţ sau diferenţa dintre valoarea de bilanţ şi valoarea la care se eliberează foile de odihnă şi turistice personalului constituie veniturile acestora şi sunt adunate la venitul impozabil al salariatului.

În cazul când valoarea foilor turistice şi de odihnă eliberate personalului se reţine din salariu, se întocmeşte formula contabilă:
Dt ***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"***
Ct ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului".***

Utilizarea mărcilor poştale, a biletelor de transport se reflectă prin formula contabilă:
Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Dt ***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***
Ct ***246 „Documente băneşti".***

La vânzarea documentelor băneşti în afara întreprinderii se înregistrează:
- la preţul de vânzare al documentelor băneşti:

Dt ***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***
Ct ***612 „Alte venituri operaţionale"***;

- la valoarea de bilanţ a documentelor băneşti vândute:

Dt ***714 „Alte cheltuieli operaţionale"***
Ct ***246 „Documente băneşti".***

Reflectarea documentelor băneşti constatate lipsă cu ocazia inventarierii:
Dt ***714 „Alte cheltuieli operaţionale"***
Ct ***246 „Documente băneşti".***

Evidenţa sintetică şi analitică a operaţiunilor privind transferurile băneşti în expediţie şi a documentelor băneşti se ţine în registrele pentru conturile ***245 „Transferuri băneşti în expediţie"*** şi ***246 „Documente băneşti"***, care se elaborează de sine stătător de fiecare întreprindere, conţin informaţii privind soldul la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, mişcarea în decursul perioadei şi se organizează pe tipuri de activităţi ale întreprinderii.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Care sunt regulile de păstrare a numerarului în casierie?
2. Ce documente se întocmesc la primirea banilor şi eliberarea lor din casierie?
3. Care este modul de întocmire a registrului de casă?
4. Ce formule contabile se întocmesc la încasarea şi eliberarea banilor din casierie?
5. Ce documente se întocmesc pentru a deschide un cont curent?
6. Ce documente de decontare bancare se întocmesc la încasarea şi plata banilor din contul curent şi care este legătura cu documentele centralizatoare aferente operaţiunilor la contul curent?

7. Ce formule contabile se întocmesc la încasarea şi virarea mijloacelor băneşti din contul curent?
8. Numiţi documentele care se prezintă băncii pentru a deschide un cont valutar.
9. Ce documente de decontare şi contabile se întocmesc la efectuarea operaţiunilor în valută străină?
10. Prezentaţi formulele contabile aferente operaţiunilor privind încasările (ieşirile) mijloacelor băneşti în/din contul valutar.
11. Care sunt cauzele apariţiei diferenţelor de curs valutar?
12. Descrieţi modul de contabilizare a diferenţelor de curs valutar?
13. Caracterizaţi diferenţele care apar în cadrul operaţiunilor privind procurarea (vânzarea) valutei străine.
14. Precizaţi ce conturi speciale la bănci pot deschide agenţii economici şi arătaţi destinaţia acestora.
15. Descrieţi modul de deschidere, utilizare şi închidere a acreditivului şi de contabilizare a acestor operaţiuni.
16. Prezentaţi formulele contabile aferente operaţiunilor privind primirea şi utilizarea carnetelor de cecuri cu limită de sumă şi a cardurilor bancare?
17. Ce reprezintă transferurile băneşti în expediţie şi care este modul de documentare a lor?
18. Cum se contabilizează operaţiunile economice privind transferurile băneşti în expediţie?
19. Care este componenţa documentelor băneşti şi direcţiile de utilizare a acestora?
20. Ce formule contabile se întocmesc la intrarea şi utilizarea documentelor băneşti?

Capitolul 8. Contabilitatea investițiilor

Obiectivele capitolului:

- ***Definirea investițiilor și prezentarea modului de clasificare a acestora.***
- ***Prezentarea metodelor de evaluare și contabilizare a investițiilor pe termen lung; elucidarea problemelor privind reevaluarea investițiilor.***
- ***Descrierea particularităților contabilității investițiilor în întreprinderile asociate în conformitate cu prevederile S.N.C. 28.***
- ***Expunerea modului de evaluare și contabilizare a investițiilor pe termen scurt.***

8.1. Noțiuni privind investițiile și clasificarea acestora

Investiția este un activ deținut de întreprinderea investitoare în scopul ameliorării situației sale financiare prin majorarea capitalului propriu, obținerea veniturilor (dobânzilor, dividendelor etc.) și altor profituri.

La contabilizarea și reflectarea investițiilor în rapoartele financiare acestea se clasifică după următoarele criterii:

a) pe feluri (după conținutul economic);
b) pe direcții de investire;
c) pe termene de deținere.

În funcție de conținutul economic, investițiile se grupează în:

a) cote de participație;
b) titluri de valoare;
c) proprietate investițională;
d) alte investiții financiare.

Cota de participație reprezintă cota patrimoniului agentului economic care aparține participantului. Ea se stabilește în baza contractului de constituire a întreprinderii și statutului acesteia.

Titlurile de valoare sunt documente bănești care certifică dreptul patrimonial al proprietarului sau dreptul împrumutătorului față de emitentul acestora. Ele pot să existe sub formă de documente de hârtie (materializate) sau sub formă de înregistrări în conturi (dematerializate).

Titlurile de valoare cuprind acțiunile, obligațiunile, titlurile de creanțe de stat, certificatele bancare și alte titluri de valoare.

Acțiunile reprezintă titluri de valoare sub formă de certificate sau înregistrări în conturi care confirmă dreptul deținătorilor săi de a participa la conducerea societății pe acțiuni, de a primi dividende și o parte din patrimoniul societății la lichidarea acesteia.

Obligațiunile sunt titluri de valoare care acordă deținătorilor dreptul de a primi în termenul stabilit valoarea nominală a acestora și a venitului sub formă de dobândă aferentă obligațiunilor.

Titlurile de creanțe de stat reprezintă titluri de valoare care confirmă depunerea de către titularii acestora a mijloacelor la buget și care certifică dreptul deținătorilor de a primi în termenul prevăzut o anumită dobândă și valoarea nominală a titlului de valoare. În această categorie de titluri de valoare se includ bonurile de trezorerie.

Certificatele bancare sunt titlurile de valoare care confirmă depunerea mijloacelor în bancă de către titularii acestora și dreptul de a primi, la expirarea termenului fixat, suma depozitului și un anumit comision.

Din alte titluri de valoare fac parte, de exemplu, obligațiunile municipale etc.

Proprietatea investițională reprezintă investiții pe termen lung în terenuri, clădiri care nu sunt exploatate la întreprinderea investitoare.

În componența ***altor investiții*** financiare se includ împrumuturile acordate, depozitele etc.

După direcțiile de investire investițiile se subdivizează în:

a) investiții în părți nelegate;
b) investiții în părți legate.

Părți nelegate se consideră acele întreprinderi, cota investitorului în capitalul statutar al cărora este nu depășește 20 %. La contabilizarea investițiilor astfel de întreprinderi se conduc de ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investițiilor"***.

Părți legate sunt întreprinderile asociate, fiice și sub control mixt, cota investitorului în capitalul statutar al cărora depășește 20 %. Întreprinderile care dețin în capitalul statutar al altor întreprinderi de la 20 la 50 % contabilizează investițiile conform ***S.N.C. 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"***, iar peste 50 % – ***S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice"***.

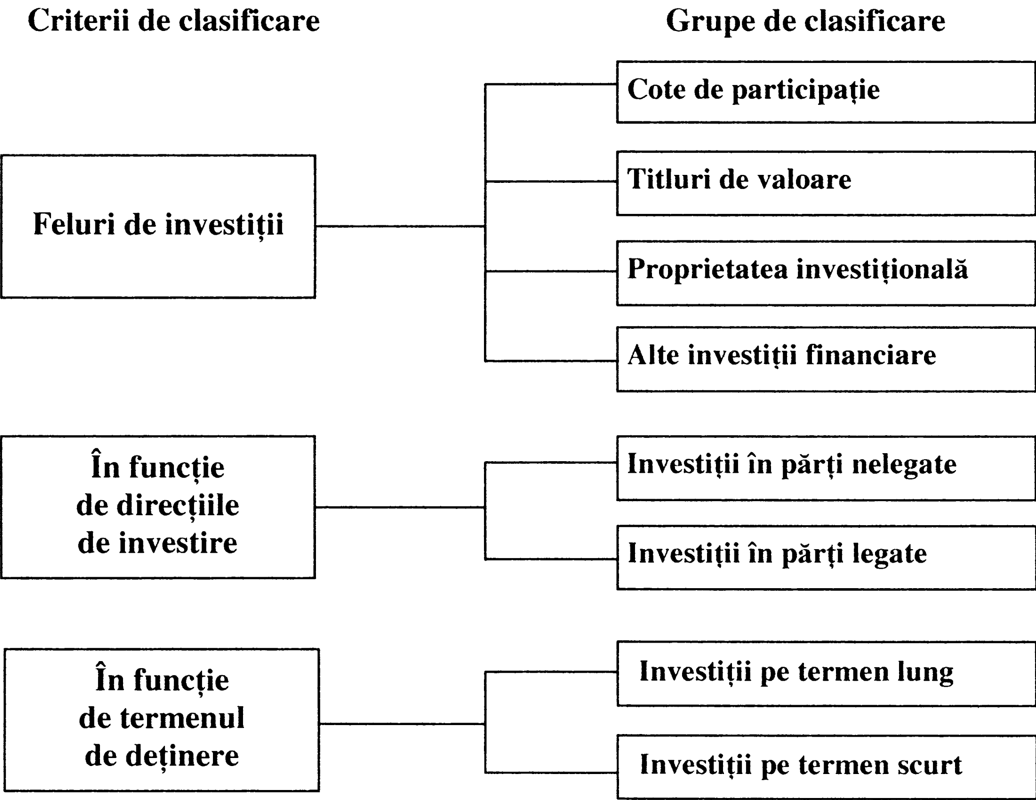
În funcție de termenul presupus de deținere, investițiile se grupează în:

a) investiții pe termen lung;
b) investiții pe termen scurt.

Investițiile pe termen lung sunt investițiile, pe care întreprinderea are intenția să le dețină mai mult de un an.

Investițiile pe termen scurt cuprind investițiile pe care întreprinderea are intenția să le dețină , să le vândă sau să le achite în curs de un an.

Clasificarea investițiilor după criteriile menționate este prezentată în schema 8.1.



Schema 8.1. Clasificarea investițiilor

8.2. Contabilitatea investițiilor pe termen lung

Evaluarea și contabilitatea intrării investițiilor

La primirea titlurilor de valoare se întocmește un bon de intrare în care se înregistrează denumirea lor (acțiuni, obligațiuni), a emitentului, cantitatea, prețul, valoarea nominală, vânzătorul etc. Valoarea depozitelor se înregistrează în baza contractului încheiat între investitor și banca comercială, precum și a dispoziției de plată care confirmă suma vărsată ca depozit.

Evidența analitică a investițiilor se ține într-un registru special care include: denumirea investiției, emitentul titlurilor de valoare, cantitatea, valoarea nominală, valoarea de piață.

Pentru evidența sintetică a investițiilor pe termen lung în Planul de conturi sunt prevăzute următoarele conturi:

- ***131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"***,
- ***132 „Investiții pe termen lung în părți legate"***,
- ***133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"***.

În cazul intrării investițiile se evaluează la valoarea de intrare care este egală cu suma mijloacelor bănești plătită sau valoarea venală a altei forme de compensare oferită la procurarea investițiilor.

Valoarea de intrare se compune din valoarea de procurare și cheltuielile aferente procurării (comisioane de broker, taxe, impozite nerecuperabile prevăzute de legislație și alte cheltuieli).

Evaluarea și contabilizarea investițiilor depinde de modul de procurare a acestora:

- contra mijloace bănești;
- în contul emiterii de către investitor a acțiunilor sale sau a altor titluri de valoare;
- pe calea schimbului cu alte active.

Să examinăm, cum se evaluează investițiile în aceste cazuri și cum se înregistrează operațiunile în conturi:

1. În cazul când investiția se procură contra mijloace bănești, este suficient de calculat suma mijloacelor bănești plătite sau care urmează să fie plătită pentru investiții și a cheltuielilor aferente acestora.

Exemplul 8.1

Întreprinderea a procurat 1 000 de obligațiuni cu prețul unitar de 50 lei. Cheltuielile de consulting constituie 480 lei, iar plata serviciilor prestate de brokeri – 1 520 lei. Valoarea de intrare a obligațiunilor este de 52 000 lei (50 000 + 480 + 1 520).

Aceste sume vor fi înregistrate în contabilitate în felul următor:

Dt	***131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"*** *sau*	
Dt	***132 „Investiții pe termen lung în părți legate"***	*52 000 lei*
Ct	***241 „Casa", 242 „Cont de decontare"*** *sau* ***243 „Cont valutar"***	*52 000 lei.*

Aceste conturi se creditează în cazul când plata pentru titlurile de valoare sau alte investiții și servicii coincide cu momentul primirii acestora. În cazul în care plata va avea loc după primirea investițiilor și prestarea serviciilor, se vor efectua următoarele înregistrări:

1. La primirea investițiilor:
***Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"** sau*
Dt 132 „Investiții pe termen lung în părți legate" *52 000 lei*
***Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații** "sau*
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" *52 000 lei.*

2. Achitarea datoriei pentru investițiile procurate:
***Dt 532 „Datorii față de personal privind alte operații"** sau*
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt" *52 000 lei*
Ct 241 „Casa", 242 „Cont de decontare"** sau **243 „Cont valutar" *52 000 lei.*

Dacă plata pentru investiții a fost anticipată, se efectuează următoarele înregistrări:
1. Plata mijloacelor băneşti:
***Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"** sau*
Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt" *52 000 lei*
Ct 241 „Casa", 242 „Cont de decontare"** sau **243 „Cont valutar" *52 000 lei.*

2. La primirea investițiilor:
***Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"** sau*
Dt 132 „Investiții pe termen lung în părți legate" *52 000 lei*
***Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"** sau*
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt" *52 000 lei.*

2. În cazul când investițiile se procură parțial sau integral în contul emiterii de către investitor a acțiunilor sau a altor titluri de valoare, valoarea de intrare a investițiilor se determină, luând ca bază valoarea venală a titlurilor de valoare emise şi cheltuielile de procurare.

Valoarea venală poate să coincidă sau nu cu valoarea activelor schimbate. Ea poate fi determinată în baza valorii de piață a titlurilor de valoare, dacă acestea au circulație pe piață, sau a titlurilor de valoare similare. Dacă în acest caz nu este posibilă determinarea valorii venale, ea se evaluează de specialiştii estimatori independenți sau de instituțiile care dispun de certificate de calificare sau licențe.

Valoarea venală evaluată în afara prețului de piață trebuie să fie aprobată de către Consiliul de directori (conducerea) al întreprinderii investitoare.

Exemplul 8.2

O societate pe acțiuni a emis 1 000 de acțiuni cu valoarea nominală de 80 lei pentru a procura obligațiuni în valoare de 70 000 lei. Valoarea venală a acțiunilor este de 85 000 lei. Serviciile de consulting constituie 2 000 lei. Valoarea de intrare a obligațiunilor procurate în sumă de 87 000 lei (85 000 + 2 000) va fi reflectată în contabilitate astfel:
***Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"** sau*
Dt 132 „Investiții pe termen lung în părți legate" *87 000 lei*
Ct 313 „Capital nevărsat" *85 000 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *2 000 lei.*

Totodată se reflectă valoarea nominală a acţiunilor şi a diferenţei la vânzarea acestora:

Dt 313 „Capital nevărsat" *85 000 lei*
Ct 311 „Capital statutar" *80 000 lei*
Ct 312 „Capital suplimentar" *5 000 lei.*

3. În cazul când investiţiile se procură pe calea schimbului cu alt activ, valoarea de intrare este egală cu valoarea venală a activului cedat şi cheltuielile de procurare.

Exemplul 8.3

Întreprinderea a predat unei firme un strung cu valoarea venală de 15 000 lei pentru 1 000 de acţiuni cu preţul de 18 lei. Valoarea de intrare a obiectului este de 24 000 lei, uzura – 10 000 lei. Cheltuielile de procurare a acţiunilor constituie 300 lei.

Valoarea de intrare a acţiunilor este de 15 300 lei (15 000 + 300).

În contabilitatea investitorului se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Valoarea de bilanţ şi uzura obiectului predat:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii" *14 000 lei*
Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe" *10 000 lei*
Ct 123 „Mijloace fixe" *24 000 lei.*

2. Valoarea venală a obiectului predat:

Dt 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" *sau*
Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt" *15 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii" *15 000 lei.*

3. Valoarea titlurilor de valoare primite:

Dt 131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate" *sau*
Dt 132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate" *15 300 lei*
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" *sau*
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt" *15 000 lei*
Ct 241 „Casa" *sau* ***242 „Cont de decontare"*** *300 lei.*

În ce priveşte operaţiunile de schimb al activelor contra investiţii trebuie de avut în vedere că în cazul când valoarea acestora diferă esenţial, valoarea de intrare a investiţiilor se determină, pornind de la valoarea venală a activului primit, adică a titlurilor de valoare.

Pot fi cazuri când investiţiile se procură cu dobânzile neplătite. Aceasta se referă mai mult la obligaţiuni. Conform ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investiţiilor"***, suma dobânzilor se include în valoarea de intrare a obligaţiunilor.

Exemplul 8.4

Întreprinderea a procurat obligaţiuni în valoare de 40 000 lei, la care a fost calculată dobânda în sumă de 5 000 lei. Valoarea de intrare a obligaţiunilor este de 45 000 lei.

Corespondenţa conturilor privind valoarea de intrare este:

***Dt 131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"** sau*
Dt 132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate" *45 000 lei*
Ct 241 „Casa", 242 „Cont de decontare"** sau **243 „Cont valutar" *45 000 lei.*

Suma dobânzilor aferente perioadei de până la procurarea obligaţiunilor la calculul dobânzilor pe termenul respectiv se scade din valoarea obligaţiunilor.

Să presupunem că suma dobânzilor totale constituie 9 000 lei, din care 5 000 lei revin perioadei de până la procurarea obligaţiunilor.

În contabilitate se fac următoarele înregistrări:

Dt 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate", subcontul 2282 „Creanţe pe termen scurt privind dobânzile şi redevenţele calculate" *9 000 lei*
***Ct 131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"** sau*
Ct 132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate" *5 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii" *4 000 lei.*

Aşadar, efectuând această operaţiune, valoarea de intrare a obligaţiunilor s-a corectat şi a devenit reală.

Evaluarea ulterioară a investiţiilor şi contabilitatea modificării valorii acestora

Investiţiile pe termen lung se reflectă în bilanţ în baza uneia din următoarele metode de evaluare:

- la valoarea de intrare;
- la valoarea reevaluată;
- la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare şi valoarea de piaţă (numai pentru titlurile de valoare corporative de piaţă).

În conformitate cu prevederile ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investiţiilor"***, metoda valorii de intrare este considerată ca metoda de bază. Esenţa ei constă în aceea că valoarea de intrare rămâne neschimbată pe parcursul perioadei de deţinere a investiţiei. Excepţie fac doar obligaţiunile procurate la preţul diferit de cel nominal în cazul când diferenţa se amortizează.

Scopul amortizării diferenţei de preţ constă în aceea că la momentul rambursării obligaţiunilor valoarea de procurare (de intrare) trebuie să fie egală cu cea nominală. Trebuie de menţionat că în cazul când investiţia a fost procurată cu dobânzi neplătite, acestea nu se iau în consideraţie la amortizarea diferenţei.

Diferenţa de preţ a investiţiilor poate fi cu semnul „plus" (în cazul când valoarea de intrare este mai mare decât cea nominală) şi cu semnul „minus" (în cazul când valoarea de intrare este mai mică decât cea nominală).

Să urmărim, cum se reflectă în contabilitate amortizarea diferenţei în ambele cazuri.

Exemplul 8.5. Diferența cu semnul „minus"

Întreprinderea a procurat 1 000 de obligațiuni cu prețul unitar de 30 lei, valoarea nominală a cărora este de 36 000 lei. Diferența constituie 6 000 lei (30 000 – 36 000). Termenul de deținere a obligațiunilor este de 10 ani. Deci, amortizarea anuală constituie 600 lei (6 000 : 10).

Această sumă va fi înregistrată prin formula contabilă:

***Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"** sau*
Dt 132 „Investiții pe termen lung în părți legate" *600 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții" *600 lei.*

Exemplul 8.6. Diferența cu semnul „plus"

Întreprinderea a procurat 1 000 de obligațiuni cu prețul de 44 lei, valoarea nominală a cărora este de 40 000 lei. Diferența constituie 4 000 lei (44 000 – 40 000). Termenul de deținere a obligațiunilor este de 8 ani. Amortizarea anuală constituie 500 lei (4 000 : 8).

Această sumă va fi înregistrată prin formula contabilă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții" *500 lei*
***Ct 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"** sau*
Ct 132 „Investiții pe termen lung în părți legate" *500 lei.*

La utilizarea metodei de evaluare a investițiilor la valoarea de intrare mai există o excepție. Dacă cursul investiției scade permanent sau valoarea de intrare a activelor întreprinderii investite scade brusc, valoarea investițiilor se diminuează și se recunoaște ca cheltuială. Dacă ulterior valoarea investiției va crește, suma diferenței se va trece la venit, dar numai în mărimea valorii de intrare.

Exemplul 8.7

La 1 septembrie 2001 valoarea de intrare a obligațiunilor este de 45 000 lei (1 000 × 45). La 31 martie 2002 prețul unitar de piață al acestor titluri de valoare a scăzut până la 27 lei. La 30 septembrie 2002 prețul de piață al obligațiunilor a crescut din nou și constituie 42 lei.

În contabilitate se fac următoarele înregistrări:

La 31 martie 2002 valoarea de piață este de 27 000 lei, suma scăderii valorii – 18 000 lei (27 000 – 45 000):

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții" *18 000 lei*
Ct 133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung" *18 000 lei.*

La 30 septembrie 2002 valoarea de piață constituie 42 000 lei, suma creșterii valorii investiției – 15 000 lei (42 000 – 27 000). Această sumă se înregistrează astfel:

Dt 133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung" *15 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții" *15 000 lei.*

Metoda reevaluării periodice a investiţiilor poate fi utilizată de întreprindere pentru a lua în consideraţie variaţia schimbării cursului lor (diminuare sau creştere) pe piaţa titlurilor de valoare.

Diferenţa din reevaluare se trece la diminuarea sau majorarea capitalului propriu cu ajutorul ***contului 341 "Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"***.

Exemplul 8.8

Întreprinderea a procurat la 31 mai 2001 1 500 de acţiuni cu preţul de 30 lei. La 31 decembrie 2001 preţul lor a scăzut până la 26 lei, iar la 30 iunie 2002 s-a ridicat până la 33 lei.

În contabilitate se fac următoarele înregistrări:

La 31 decembrie 2001 diferenţa negativă este de 6 000 lei [1 500 × (26 – 30)]:

Dt	***341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"***	*6 000 lei*
Ct	***133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung"***	*6 000 lei.*

La 30 iunie 2002 diferenţa pozitivă este de 10 500 lei [1 500 × (33 – 26)]:

Dt	***133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung"***	*10 500 lei*
Ct	***341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"***	*10 500 lei.*

Metoda reflectării investiţiilor în una din două valori – valoarea de intrare şi valoarea de piaţă prevede compararea valorilor, însă pentru evaluare se alege cea mai mică valoare, respectându-se principiul prudenţei. Dacă preţul se modifică, aceasta nu se consideră ca reevaluare a investiţiilor, ci ca metodă de reflectare a lor la data întocmirii bilanţului contabil.

După cum s-a menţionat, această metodă se utilizează numai la evaluarea titlurilor de valoare corporative. Însă trebuie de avut în vedere că toate modificările valorii acestor investiţii se fac în ansamblu pe portofoliu, adică se iau în consideraţie toate titlurile de valoare corporative, de care dispune întreprinderea.

Exemplul 8.9

La 31 decembrie 2002 întreprinderea investitoare dispunea de titluri de valoare corporative cu valoarea totală de intrare de 46 000 lei. Valoarea de piaţă a acestor investiţii (în ansamblu pe portofoliu) constituia 42 000 lei.

Deci, pentru a înregistra în bilanţ aceste investiţii pe termen lung se ia valoarea mai mică (de piaţă) în sumă de 42 000 lei.

Diferenţa pozitivă sau negativă a valorii investiţiilor se contabilizează ca şi în cazul utilizării metodei de reevaluare.

În bilanţ rezultatele modificării preţului (valorii) investiţiilor vor fi reflectate în felul următor:

Rezultate	În activ – postul „Modificarea valorii investiţiilor”	În pasiv – postul „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung”
Diminuarea valorii investiţiilor	Cu semnul „minus”	Cu semnul „minus”
Creşterea valorii investiţiilor	Cu semnul „plus”	Cu semnul „plus”

Contabilitatea ieşirii investiţiilor

La ieşirea titlurilor de valoare se întocmeşte un bon de ieşire în care se reflectă denumirea lor, emitentul, cumpărătorul, cantitatea, preţul, valoarea nominală etc. Rambursarea depozitului se înregistrează în baza dispoziţiei de plată a băncii în care se indică suma acestuia.

Ieşirea investiţiilor pe termen lung se înregistrează în cazurile:

- rambursării titlurilor de valoare;
- vânzării investiţiilor;
- schimbului lor cu alte active.

Pentru aceste operaţiuni în contabilitate se înregistrează următoarele sume:

- valoarea de bilanţ a investiţiei cedate;
- veniturile din vânzări;
- cota reevaluării anterioare referitoare la investiţiile cedate.

Exemplul 8.10

Întreprinderea a vândut obligaţiuni în sumă de 20 000 lei, valoarea de intrare constituind 17 000 lei. Anterior obligaţiunile au fost reevaluate, valoarea de intrare fiind majorată cu 1 000 lei.

Operaţiunile aferente ieşirii obligaţiunilor se înregistrează în contabilitate în felul următor:

1. Valoarea de intrare a obligaţiunilor:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii” *17 000 lei*
Ct 131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate” *sau*
Ct 132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate” *17 000 lei.*

2. Venituri din vânzarea obligaţiunilor:

Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt”, 241 “Casa” *sau*
242 „Cont de decontare” *20 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii” *20 000 lei.*

3. Diferenţa din reevaluarea anterioară a obligaţiunilor:

- suma reflectată în capitalul propriu:

Dt 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung” *1 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii” *1 000 lei;*

- *suma reflectată la modificarea investiției:*

Dt	***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***	*1 000 lei*
Ct	***133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"***	*1 000 lei.*

Dacă anterior a avut loc diminuarea valorii investițiilor cedate, ea se reflectă în contabilitate astfel:

- suma reflectată în capitalul propriu:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Ct 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung";

- suma reflectată la modificarea investițiilor:

Dt 133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții".

În cazul când se schimbă termenul de care dispune întreprinderea, investițiile pe termen lung pot trece în categoria celor pe termen scurt și invers.

Investițiile pe termen lung trecute în categoria celor pe termen scurt se evaluează la cea mai mică valoare dintre valoarea de intrare și cea de piață.

Exemplul 8.11

La întocmirea bilanțului s-a constatat că la întreprindere termenul de rambursare a obligațiunilor pe termen lung este de 8 luni. Valoarea de intrare constituie 9 000 lei, valoarea de piață – 8 500 lei.

Întrucât termenul de achitare a obligațiunilor este mai mic de un an, acestea trec în categoria celor pe termen scurt și se evaluează la valoarea cea mai mică (de piață). În contabilitate se fac următoarele înregistrări:

Dt	***231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate"*** *sau*	
Dt	***232 „Investiții pe termen scurt în părți legate"***	*8 500 lei*
Ct	***131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"*** *sau*	
Ct	***132 „Investiții pe termen lung în părți legate"***	*8 500 lei.*

Diferența de evaluare (500 lei) se reflectă în felul următor:

Dt	***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***	*500 lei*
Ct	***131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"*** *sau*	
Ct	***132 „Investiții pe termen lung în părți legate"***	*500 lei.*

Dacă investițiile pe termen lung care se trec în categoria celor pe termen scurt au fost reevaluate anterior, trebuie reflectată și suma reevaluării ce a influențat modificările în capitalul propriu și în valoarea investiției.

Exemplul 8.12

Obligațiunile pe termen lung cu valoarea de intrare de 12 000 lei la 31 decembrie au un termen de rambursare de 10 luni, de aceea acestea se trec în categoria celor pe

termen scurt. Pe parcursul deținerii obligațiunile au fost reevaluate și valoarea lor a crescut cu 2 000 lei. Valoarea de piață a acestor obligațiuni este de 14 000 lei.

În contabilitate se fac următoarele înregistrări:

1. Valoarea de intrare:

***Dt 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate"** sau*
Dt 232 „Investiții pe termen scurt în părți legate" *12 000 lei*
***Ct 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"** sau*
Ct 132 "Investiții pe termen lung în părți legate" *12 000 lei.*

2. Diferența pozitivă din reevaluarea obligațiunilor înscrisă:
- la modificarea capitalului:

Dt 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" *2 000 lei*
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții" *2 000 lei;*

- la modificarea investițiilor:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții" *2 000 lei*
Ct 133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung" *2 000 lei.*

8.3. Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate

După cum s-a menționat, în conformitate cu ***S.N.C. 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"***, se consideră investiții în întreprinderi asociate atunci când investitorul deține de la 20% la 50 % din capitalul statutar al altei întreprinderi. În acest caz investitorul exercită o influență notabilă asupra întreprinderii investite care se manifestă în:

- participarea la procesul de elaborare a politicii financiare și de producție;
- efectuarea operațiunilor materiale dintre investitor și întreprinderea asociată;
- schimbul personalului de conducere;
- furnizarea unor informații tehnice esențiale.

La evaluarea investițiilor în întreprinderile asociate poate fi folosită una din următoarele metode:

- metoda repartizării proporționale;
- metoda valorii.

Metoda repartizării proporționale prevede următoarele condiții:

a) trebuie cunoscută cota investitorului în capitalul statutar al întreprinderii investite;
b) la intrare investițiile se evaluează la valoarea de intrare;
c) la sfârșitul perioadei de gestiune întreprinderea asociată înregistrează rezultatul net financiar (profit sau pierderi);

d) investitorul înscrie cota rezultatului financiar la majorarea sau micşorarea valorii investiţiilor şi simultan la profit sau pierderi;
e) la primirea dividendelor pentru acţiunile întreprinderii asociate valoarea investiţiilor se diminuează.

Aşadar, această metodă arată că participarea investitorului la capitalul statutar al întreprinderii investite care depăşeşte 20 % dă posibilitate investitorului de a include în *Raportul privind rezultatele financiare* cota-parte a beneficiului sau pierderilor întreprinderii asociate, deoarece astfel de investiţii se efectuează nu numai cu scopul de a primi dividende, ci şi de a exercita o influenţă notabilă asupra întreprinderii investite.

Exemplul 8.13

Întreprinderea investitoare deţine acţiunile întreprinderii asociate în valoare de 150 000 lei, ceea ce constituie 30 % din capitalul statutar. La sfârşitul anului de gestiune întreprinderea asociată a înregistrat un profit în sumă de 70 000 lei, iar la 25 martie a plătit dividende în sumă de 40 000 lei.

Folosind regulile metodei repartizării proporţionale, se calculează valoarea de bilanţ la 31 martie:

• *valoarea de intrare*	*150 000 lei*	
• *profitul, luând ca bază cota de 30 %*	*21 000 lei*	*(70 000 × 0,3)*
• *dividende primite la cota de 30 %*	*(12 000) lei*	*(40 000 × 0,3)*
Total	*159 000 lei.*	

Aceste sume se înregistrează în contabilitatea investitorului în felul următor:

1. Valoarea de intrare:

Dt	***132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate"***	*150 000 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare"***	*150 000 lei.*

2. Profit declarat:

Dt	***133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung"***	*21 000 lei*
Ct	***621 „Venituri din activitatea de investiţii"***	*21 000 lei.*

3. Dividende primite:

Dt	***242 „Cont de decontare"***	*12 000 lei*
Ct	***133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung"***	*12 000 lei.*

În cazul când întreprinderea asociată suportă pierderi, cota investitorului se trece la diminuarea valorii investiţiilor. Această diminuare nu poate fi mai mare decât valoarea de bilanţ a investiţiilor. Însă atunci când întreprinderea asociată obţine din nou profit, cota-parte a profitului investitorului se repartizează la acoperirea pierderilor suportate care au provocat diminuarea investiţiilor.

Exemplul 8.14

Întreprinderea investitoare deține acțiunile întreprinderii asociate în valoare de 100 000 lei, ceea ce constituie 25 % din capitalul statutar. La sfârşitul anului 2001 întreprinderea asociată a suportat pierderi în sumă de 50 000 lei, iar la sfârşitul anului 2002 întreprinderea asociată a înregistrat un profit în sumă de 60 000 lei.

Operațiunile vor fi înregistrate în contabilitate astfel:

1. Valoarea de intrare a investițiilor:

Dt	***132 „Investiții pe termen lung în părți legate"***	*100 000 lei*
Ct	***242 „Cont de decontare"***	*100 000 lei.*

2. Cota-parte a pierderilor înregistrate în anul 2001 – 12 500 lei (50 000 × 0,25):

Dt	***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***	*12 500 lei*
Ct	***133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"***	*12 500 lei.*

3. Cota-parte a profitului înregistrat în anul 2002 – 15 000 lei (60 000 × 0,25):

Dt	***133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"***	*15 000 lei*
Ct	***621 „Venituri din activitatea de investiții"***	*15 000 lei.*

Metoda valorii se aplică în cazul când investițiile sunt procurate exclusiv în scopul comercializării în viitorul apropiat sau întreprinderea asociată funcționează în condițiile unor restricții durabile pe termen îndelungat, care reduc esențial capacitatea acesteia de a transfera mijloace investitorului.

Esența acestei metode constă în faptul că investitorul reflectă investițiile în întreprinderea asociată la valoarea de intrare care ulterior nu se modifică. Veniturile din investiții (dividendele) sunt reflectate în *Raportul privind rezultatele financiare* numai în mărimea cotei în profitul întreprinderii asociate.

Investițiile în întreprinderile asociate se contabilizează conform metodei acceptate de investitor, începând cu data achiziționării acestora.

Întreprinderea poate să treacă de la metoda repartizării proporționale la metoda valorii atunci când investitorul încetează de a exercita influență notabilă asupra întreprinderii asociate sau întreprinderea asociată funcționează în condiții nefavorabile (restricții durabile). În acest caz valoarea de bilanț a investițiilor se consideră ca valoare de intrare, începând cu data aplicării metodei nominalizate.

Informația privind investițiile în întreprinderile asociate poate fi inclusă de investitor în rapoartele consolidate sau în alte rapoarte financiare conform uneia din metodele utilizate (metoda repartizării proporționale sau a valorii). Însă investitorul se bazează pe rapoartele financiare ale întreprinderii asociate, de aceea ambele întreprinderi trebuie să elaboreze o politică de contabilitate unică.

8.4. Particularitățile evaluării și evidenței investițiilor pe termen scurt

În componența investițiilor pe termen scurt se includ în prealabil obligațiunile cu termenul de deținere presupus nu mai mare de un an, alte titluri de valoare cu lichiditate înaltă, depozite și împrumuturi acordate.

Investițiile pe termen scurt se reflectă în conturile:

- ***231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate"***,
- ***232 „Investiții pe termen scurt în părți legate"***,
- ***233 „Diminuarea valorii investițiilor pe termen scurt"***.

Procurarea investițiilor pe termen scurt se înregistrează în contabilitate (la valoarea de intrare) astfel:

Dt 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate" sau ***232 „Investiții pe termen scurt în părți legate"***
Ct 241 „Casa", 242 „Cont de decontare" sau ***243 „Cont valutar"***.

Această operațiune poate fi reflectată și cu ajutorul conturilor ***532 „Datorii față de personal privind alte operații"*** și ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** în cazul când momentul procurării investițiilor nu coincide cu momentul plății acestora.

Întreprinderea alege independent modul de evaluare ulterioară a acestor investiții:

- pe portofoliul investițiilor în ansamblu;
- pe categorii;
- pe fiecare investiție concretă.

În primul caz se compară valoarea de intrare și cea de piață a portofoliului de investiții în ansamblu. În cazul când valoarea de piață a portofoliului de investiții este mai mare decât cea de intrare, valoarea de bilanț a portofoliului rămâne neschimbată. Dacă valoarea de piață a portofoliului este mai mică decât cea de intrare, în calitate de valoare de bilanț se folosește valoarea de piață (tabelele 8.1 și 8.2).

Exemplul 8.15

Tabelul 8.1

Valoarea de achiziție a acțiunilor din portofoliul de investiții al întreprinderii „DORINȚA"

(în lei)

Emitent	Număr de acțiuni	Valoarea unei acțiuni	Valoarea de cumpărare	Comisioane de broker	Valoarea de intrare
LOGOS	1 000	5	5 000	250	5 250
CODRU	300	3	900	50	950
NISTRU	500	2	1 000	100	1 100
Total					**7 300**

Tabelul 8.2

Valoarea de piaţă a portofoliului de investiţii al întreprinderii „DORINŢA" la 31 decembrie 2002

(în lei)

Emitent	***Varianta I***		***Varianta II***	
	Valoarea unei acţiuni	***Valoarea portofoliului de investiţii***	***Valoarea unei acţiuni***	***Valoarea portofoliului de investiţii***
LOGOS	*6,00*	*6 000*	*4,50*	*4 500*
CODRU	*4,00*	*1 200*	*2,00*	*600*
NISTRU	*1,50*	*750*	*3,00*	*1 500*
Total		*7 950*		*6 600*

În prima variantă valoarea de bilanţ nu se modifică şi constituie 7 300 lei. În varianta a doua valoarea de bilanţ este egală cu 6 600 lei. Diferenţa constituie 700 lei (7 300 – 6 600) şi se reflectă în contabilitate astfel:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale" *700 lei*
Ct 233 „Diminuarea valorii investiţiilor pe termen scurt" *700 lei.*

Ulterior sumele majorării valorii investiţiilor pe termen scurt se reflectă numai în mărimea valorii de intrare care se trece la venit:

Dt 233 „Diminuarea valorii investiţiilor pe termen scurt"
Ct 612 „Alte venituri operaţionale".

În cazul când valoarea de bilanţ a investiţiilor pe termen scurt se determină pe categorii de investiţii, ele se grupează pe tipuri (acţiuni, obligaţiuni, titluri de valoare de stat), apoi pe preţuri de intrare şi după alte criterii.

Ulterior modificarea valorii investiţiilor se reflectă separat pe fiecare categorie. Metodica determinării modificării este aceeaşi, iar obiectul de comparaţie a portofoliului deja nu constituie titlurile de valoare ale unor emitenţi, ci categoriile de investiţii.

În cazul când se calculează valoarea de bilanţ a unei investiţii concrete, se compară valoarea de piaţă a fiecărei investiţii în parte.

Exemplul 8.16

În anul 2002 obligaţiunile întreprinderii „LOGOS" au avut următoarea circulaţie:

Tabelul 8.3

(în lei)

Data	***Valoarea de intrare***	***Valoarea de piaţă***	***Valoarea de bilanţ***
1 ianuarie	*5,00*	*6,00*	*5,00*
31 martie	*5,00*	*4,70*	*4,70*
30 iunie	*5,00*	*4,50*	*4,50*
30 septembrie	*5,00*	*5,20*	*5,00*
31 decembrie	*5,00*	*5,30*	*5,00*

În cazul când investițiile pe termen scurt, evaluate în baza portofoliului de investiții la cea mai mică valoare, se realizează, la determinarea rezultatului cedării se folosește valoarea de intrare. Dacă are loc ieșirea numai a unei părți a investițiilor, trebuie de efectuat corectarea valorii investițiilor, pornind de la variația prețului (tabelul 8.4).

Exemplul 8.17

Tabelul 8.4

Fluxul acțiunilor pe termen scurt la întreprinderea „ALFA"

(în lei)

Data	Valoarea unei acțiuni (lei)	Număr de acțiuni achiziționate	Număr de acțiuni ieșite	Număr de acțiuni rămase	Valoarea sumară a acțiunilor
31.12.2001	5,00			400	2 000
15.01.2002	5,20	800		–	4 160
	5,13			1 200	6 160
24.02.2002	4,80	1 000		–	4 800
	4,97			2 200	10 960
16.03.2002	4,97		700	–	(3 479)
	4,97			1 500	7 481

Suma calculată (3 479 lei) va fi înregistrată în contabilitate astfel:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale" *3 479 lei*
Ct 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate" *sau*
Ct 232 „Investiții pe termen scurt în părți legate" *3 479 lei.*

Dacă anterior a avut loc diminuarea valorii investițiilor ieșite, diferența se reflectă în felul următor:

Dt 233 „Diminuarea valorii investițiilor pe termen scurt"
Ct 612 „Alte venituri operaționale".

Întrebări și exerciții de autocontrol

1. Definiți investițiile.
2. Care sunt categoriile investițiilor?
3. Cum se grupează investițiile în funcție de conținutul lor economic?
4. Ce semnifică noțiunile de părți nelegate și părți legate?
5. Care Standarde Naționale de Contabilitate se folosesc la contabilizarea investițiilor?
6. Care conturi se utilizează la evidența investițiilor pe termen lung?
7. Indicați corespondența conturilor la intrarea investițiilor.
8. Cum se contabilizează reevaluarea investițiilor pe termen lung?

9. Care sunt cazurile de ieşire a investițiilor şi cum se înregistrează în conturi aceste operațiuni?
10. Care sunt criteriile de constatare a investițiilor în întreprinderile asociate?
11. Care este esența metodelor de evaluare a investițiilor în întreprinderile asociate?
12. Arătați corespondența conturilor la utilizarea metodei repartizării proporționale.
13. Care conturi se folosesc la evidența investițiilor pe termen scurt?
14. Numiți metodele de evaluare ulterioară a investițiilor pe termen scurt.
15. Arătați corespondența conturilor la intrarea, ieşirea investițiilor pe termen scurt şi modificarea valorii acestora.

Capitolul 9. Contabilitatea capitalului propriu

Obiectivele capitolului:

- ***Caracterizarea capitalului propriu și identificarea componentelor acestuia.***
- ***Descrierea modului de contabilizare a formării capitalului propriu.***
- ***Examinarea modului de înregistrare în contabilitate a modificărilor capitalului propriu.***

9.1. Noțiunea și structura capitalului propriu

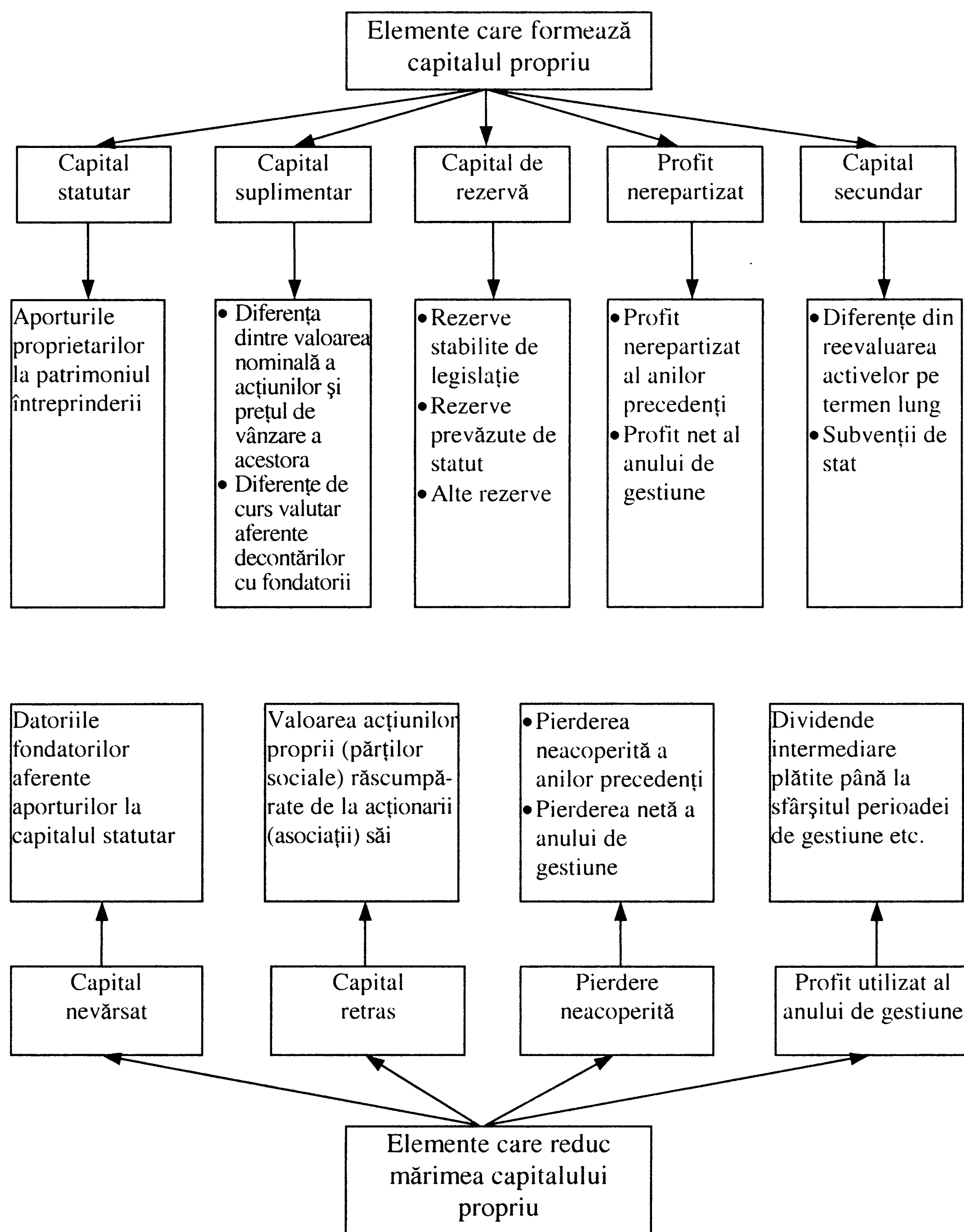
Capitalul propriu reprezintă o totalitate de surse proprii de finanțare a activității economico-financiare a întreprinderii și poate fi determinat ca mărimea rămasă în activele întreprinderii după scăderea datoriilor. În componența capitalului propriu se evidențiază:

1. Capitalul statutar (social).
2. Capitalul suplimentar.
3. Rezervele.
4. Profitul nerepartizat.
5. Capitalul secundar.

La determinarea capitalului propriu din mărimea lui se scad:

1. Capitalul nevărsat.
2. Capitalul retras.
3. Pierderea neacoperită.
4. Profitul utilizat al anului de gestiune.

Structura capitalului propriu sub formă generalizată este prezentată în schema 9.1.



Schema 9.1. Structura capitalului propriu

9.2. Contabilitatea formării capitalului statutar

Capitalul statutar (social) reprezintă valoarea aporturilor proprietarilor întreprinderii (acționarilor, asociaților) la patrimoniul acesteia depuse în contul achitării acțiunilor (cotelor, părților sociale) pentru asigurarea activității statutare a întreprinderii.

Modul de formare a capitalului statutar şi mărimea minimă a acestuia sunt reglementate de actele legislative ale Republicii Moldova, precum şi actele de constituire a întreprinderii (contractul de constituire şi statutul). De exemplu, capitalul statutar al societății pe acțiuni de tip deschis trebuie să constituie nu mai puțin de 20 mii lei, al societății pe acțiuni de tip închis – nu mai puțin de 10 mii lei[1], al societății cu răspundere limitată – nu mai puțin de 300 de salarii minime[2].

Mărimea aporturilor fondatorilor la capitalul statutar al întreprinderii, la crearea acesteia este determinată de actele de constituire. De exemplu, drept aporturi la capitalul statutar pot servi:

a) mijloacele băneşti;
b) patrimoniul nebănesc, adică orice bunuri aflate în circuitul civil, inclusiv valorile mobiliare achitate integral;
c) drepturile patrimoniale, de exemplu, drepturile de folosință a patrimoniului (mijloacelor fixe, terenurilor, resurselor naturale etc.).

Dacă conform actelor de constituire fondatorii depun aporturile băneşti până la data înregistrării de stat a întreprinderii, mijloacele depuse se acumulează pe un cont bancar provizoriu.

Aporturile nebăneşti depuse la capitalul statutar se evaluează în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri şi materiale"***, ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"***, ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"***, ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investițiilor"***, în funcție de felurile activelor, precum şi cerințele legislației în vigoare. De exemplu, aporturile nebăneşti la capitalul statutar al societății pe acțiuni se evaluează la valoarea de piață aprobată prin decizia adunării generale (de constituire) a acționarilor sau a consiliului societății, luându-se ca bază prețurile publicate ale pieței organizate.

Formarea capitalului statutar al întreprinderii se reflectă în contabilitate după înregistrarea de stat a întreprinderii în baza următoarelor documente justificative:

[1] Conform art.40 alin.(2) din ***Legea privind societățile pe acțiuni***.
[2] Conform art.69 din ***Regulamentul societăților economice din Republica Moldova***.

- contractul de constituire;
- statutul întreprinderii;
- certificatul de înregistrare a întreprinderii;
- dispoziţia de încasare (în cazul depunerii aporturilor băneşti în numerar);
- dispoziţia de plată (în cazul depunerii aporturilor băneşti prin virament);
- procesul-verbal de primire-predare (în cazul depunerii activelor pe termen lung);
- extrasul din registrul deţinătorilor hârtiilor de valoare (în cazul depunerii hârtiilor de valoare);
- factura de expediţie sau factura fiscală (în cazul depunerii mărfurilor şi materialelor) etc.

Evidenţa analitică a capitalului statutar se ţine pe proprietari (participanţi, membri, asociaţi, acţionari etc.) ai întreprinderii, fie persoane fizice sau juridice. De exemplu, în societatea cu răspundere limitată evidenţa analitică a capitalului statutar se ţine în registrul asociaţilor în care se reflectă numele de familie (denumirea completă) a asociatului, datele de identitate, sediul (adresa poştală), data de intrare în S.R.L., valoarea părţii sociale, informaţii privind achitarea (neachitarea) părţii sociale, înscrieri privind cesiunea părţii sociale şi alte informaţii necesare.

Pentru ***evidenţa sintetică*** a capitalului statutar este destinat contul de pasiv ***311 „Capital statutar"*** în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi:

3111 „Fond statutar" – pentru evidenţa existenţei şi modificării fondului statutar al întreprinderii de stat (municipale);

3112 „Acţiuni simple neînregistrate" – pentru evidenţa valorii acţiunilor simple plasate de societatea pe acţiuni care n-au trecut înregistrarea de stat;

3113 „Acţiuni simple înregistrate" – pentru evidenţa valorii acţiunilor simple plasate de societatea pe acţiuni care au trecut înregistrarea de stat.

3114 „Acţiuni privilegiate neînregistrate" – pentru evidenţa valorii acţiunilor privilegiate plasate de societatea pe acţiuni care n-au trecut înregistrarea de stat;

3115 „Acţiuni privilegiate înregistrate" – pentru evidenţa valorii acţiunilor privilegiate plasate de societatea pe acţiuni care au trecut înregistrarea de stat;

3116 „Aporturi" – pentru evidenţa existenţei şi mişcării aporturilor participanţilor din societăţile private, mixte etc.;

3117 „Cote de participație" – pentru evidența existenței și mișcării cotelor de participație (părților sociale) ale asociaților din societățile private, mixte etc.

Formarea capitalului statutar în cazul depunerii aporturilor bănești se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

- la valoarea nominală a aporturilor la capitalul statutar achitate de către fondatori:

Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 311 „Capital statutar";

- la valoarea nominală a aporturilor la capitalul statutar neachitate de către fondatori:

Dt 313 „Capital nevărsat"
Ct 311 „Capital statutar".

La achitarea datoriilor privind aporturile la capitalul statutar se întocmesc formulele contabile:

- la valoarea efectivă a aporturilor la capitalul statutar (fără TVA):

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuție"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"
Dt 132 „Investiții pe termen lung în părți legate"
Dt 211 „Materiale"
Dt 217 „Mărfuri"
Dt 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate"
Dt 232 „Investiții pe termen scurt în părți legate"
Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare" și alte conturi de evidență a activelor
Ct 313 „Capital nevărsat";

- la suma TVA aferentă aporturilor nebănești depuse în capitalul statutar[1]:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 313 „Capital nevărsat".

[1] Conform art.103 alin.(1) pct.26) din ***Codul fiscal***, mijloacele fixe depuse în capitalul social al agenților economici sunt scutite de T.V.A.

Exemplul 9.1

Fondatorii S.R.L. „Timpul" au încheiat la 10 iulie 2002 un contract de constituire a societății, cu capitalul statutar în valoare de 8 000 lei. Contractul de constituire prevede depunerea aporturilor băneşti în sumă de 5 000 lei şi a aporturilor nebăneşti în sumă de 3 000 lei, inclusiv TVA.

Până la momentul înregistrării societății fondatorii au virat în contul bancar provizoriu mijloace băneşti în proporție de 40 % din capitalul statutar. La 26 august 2002 a fost efectuată înregistrarea de stat a societății cu răspundere limitată. După înregistrarea întreprinderii formarea capitalului statutar se reflectă în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

Dt 242 „Cont de decontare" *– la suma mijloacelor băneşti depuse* — *3 200 lei*
Dt 313 „Capital nevărsat" *– la valoarea părților sociale neachitate* — *4 800 lei*
Ct 311 „Capital statutar" *– la mărimea totală a capitalului statutar* — *8 000 lei.*

La 1 octombrie 2002 fondatorii întreprinderii au depus în contul achitării capitalului statutar în conformitate cu contractul de constituire:

- *mijloace băneşti înregistrate în contul de decontare* — *1 000 lei*
- *mijloace fixe care nu necesită montaj* — *2 000 lei*
- *materiale* — *1 800 lei.*

Conform acestor date se întocmeşte formula contabilă:

Dt 242 „Cont de decontare" *– la suma mijloacelor băneşti depuse* — *1 000 lei*
Dt 123 „Mijloace fixe" *– la valoarea obiectelor de mijloace fixe intrate* — *2 000 lei*
Dt 211 „Materiale" *– la valoarea materialelor intrate (fără TVA)* — *1 500 lei*
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" *– la suma TVA aferentă materialelor depuse în capitalul statutar (1 500 × 20 %)* — *300 lei*
Ct 313 "Capital nevărsat" *– la valoarea totală a mijloacelor băneşti şi a valorilor materiale intrate în contul achitării datoriilor fondatorilor aferente părților sociale în capitalul statutar* — *4 800 lei.*

9.3. Contabilitatea capitalului nevărsat

În practica economică deseori apar situații când momentul de înregistrare a întreprinderii nu coincide cu momentul de depunere a aporturilor la capitalul statutar sau fondatorii nu depun aporturi în mărimea integrală prevăzută de actele de constituire. În aceste cazuri se formează capital nevărsat care reprezintă datoriile fondatorilor aferente aporturilor la capitalul statutar.

În calitate de document justificativ pentru reflectarea capitalului nevărsat serveşte nota contabilă întocmită în baza documentelor primare privind formarea capitalului statutar.

Evidența analitică a capitalului nevărsat se ține pe fiecare proprietar al întreprinderii, iar în cadrul acestora – pe fiecare tip de aport nevărsat.

Pentru ***evidenţa sintetică*** a datoriilor fondatorilor aferente aporturilor la capitalul statutar este destinat contul de activ ***313 „Capital nevărsat"***. În debitul acestui cont se reflectă datoriile proprietarilor întreprinderii aferente aporturilor la capitalul statutar, iar în credit – achitarea acestor datorii. Soldul acestui cont este debitor şi se reflectă în rapoartele financiare (*Bilanţul contabil* şi *Raportul privind fluxul capitalului propriu*) cu cifre negative (în paranteze).

Capitalul nevărsat se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

- după înregistrarea de stat a întreprinderii în mărimea cotei neachitate de fondatori aferentă aporturilor la capitalul statutar:

Dt 313 „Capital nevărsat"
Ct 311 „Capital statutar" – la valoarea nominală a aporturilor la capitalul statutar;

- la primirea mijloacelor de la fondatori în contul achitării datoriilor aferente aporturilor la capitalul statutar:

1. ***Dt 242 „Cont de decontare"***
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale" şi alte conturi de evidenţă a activelor
Ct 313 „Capital nevărsat" – la valoarea efectivă a aporturilor la capitalul statutar (fără TVA).

2. ***Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***
Ct 313 „Capital nevărsat" – la suma TVA aferentă aporturilor nebăneşti primite de la fondatori.

În practica economică apar situaţii când valoarea estimativă a aportului nebănesc indivizibil depăşeşte mărimea cotei în capitalul statutar ce i se cuvine proprietarului. În acest caz organul împuternicit al întreprinderii adoptă decizia cu privire la soluţionarea problemei de comun acord cu deţinătorul cotei. De exemplu, diferenţa menţionată poate fi înregistrată ca datorie a întreprinderii faţă de proprietar (care urmează să fie achitată de întreprindere contra mijloace băneşti) sau patrimoniu predat întreprinderii cu titlu gratuit.

În funcţie de decizia luată, la suma diferenţei se întocmeşte formula contabilă:

Dt 123 „Mijloace fixe" şi alte conturi de evidenţă a activelor
Ct 537 „Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi" – în cazul când diferenţa este considerată drept datorie a întreprinderii faţă de membri acesteia
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară" – în cazul când diferenţa se tratează ca patrimoniu predat întreprinderii cu titlu gratuit.

În calitate de document justificativ pentru reflectarea acestei formule în conturile contabile serveşte extrasul din procesul-verbal al adunării (şedinţei) organului împuternicit al întreprinderii.

Exemplul 9.2

Conform contractului de constituire a societății cu răspundere limitată, fondatorul Nicolae Scurtu este obligat, în termen de trei luni după înregistrarea de stat a societății, să depună în contul părții sociale (valoarea căreia constituie 6 000 lei) un computer cu valoarea estimativă de 8 000 lei.

Comitetul de conducere a societății de comun acord cu fondatorul Nicolae Scurtu a luat decizia de a considera depăşirea valorii estimative a aportului nebănesc al fondatorului Nicolae Scurtu asupra mărimii părții sociale cuvenite în sumă de 2 000 lei drept datorie a societății față de fondator şi de a achita datoria în cauză contra mijloace băneşti în curs de o lună după transmiterea aportului nebănesc societății.

În baza datelor prezentate în contabilitate se înregistrează următoarele formule contabile:

1. *După înregistrarea de stat a societății la valoarea nominală a părții sociale a fondatorului:*

Dt	**313 „Capital nevărsat"**	*6 000 lei*
Ct	**311 „Capital statutar"**	*6 000 lei.*

2. *La momentul transmiterii patrimoniului nebănesc în contul părții sociale:*

Dt	**123 „Mijloace băneşti"** *– la valoarea estimativă a aportului depus*	*8 000 lei*
Ct	**313 „Capital nevărsat"** *– la valoarea nominală a părții sociale a fondatorului*	*6 000 lei*
Ct	**537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți"** *– la suma diferenței dintre valoarea părții sociale şi aportului considerată drept datorie a societății față de fondator*	*2 000 lei.*

3. *La momentul achitării datoriei contra numerar:*

Dt	**537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți"**	*2 000 lei*
Ct	**241 „Casa"**	*2 000 lei.*

Utilizarea contului ***313 „Capital nevărsat"*** în societățile pe acțiuni are un caracter limitat. ***Legea privind societățile pe acțiuni*** prevede reflectarea capitalului statutar numai în mărimea valorii acțiunilor plasate. Acțiuni plasate se consideră acțiunile achitate integral de primii subscriptori. Prin urmare, la formarea şi majorarea capitalului statutar al societăților pe acțiuni contul ***313 „Capital nevărsat"*** nu se utilizează. Excepție o constituie perioada de 30 zile din ziua înregistrării de stat a societății pe acțiuni până la primirea aporturilor nebăneşti, în contul achitării acțiunilor plasate la constituirea societății.

Exemplul 9.3

Fondatorii societății pe acțiuni „Vara" au încheiat la 15 ianuarie 2002 un contract de creare a societății, capitalul statutar al căreia în sumă de 60 000 lei este divizat în 12 000 de acțiuni simple cu valoarea nominală de 5 lei/acțiunea. Contractul de constituire prevede depunerea de către unul din fondatori a mijloacelor fixe în contul

plății acțiunilor procurate în număr de 4 000. Celelalte acțiuni trebuie să fie achitate contra mijloace băneşti.

La 11 februarie 2002 fondatorii au depus integral mijloace băneşti în contul bancar pentru achitarea a 8 000 de acțiuni. La 15 februarie 2002 a avut loc adunarea de constituire care a aprobat valoarea aporturilor nebăneşti contra mijloace fixe la capitalul statutar în sumă de 20 000 lei.

La 20 februarie 2002 a fost efectuată înregistrarea de stat a societății pe acțiuni. Formarea capitalului statutar se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

***Dt 242 „Cont de decontare"** – la suma mijloacelor băneşti intrate 40 000 lei*
***Dt 313 „Capital nevărsat"** – la valoarea aporturilor nebăneşti nedepuse 20 000 lei*
***Ct 311 „Capital statutar", subcontul 3112 "Acțiuni simple neînregistrate"** – la valoarea nominală totală a acțiunilor subscrise 60 000 lei.*

La 5 martie 2002 societatea a primit de la fondatori mijloace fixe în contul plății a 4 000 de acțiuni. În acest caz în contabilitate s-a făcut următoarea înregistrare:

***Dt 123 „Mijloace fixe"** – la valoarea mijloacelor fixe intrate 20 000 lei*
***Ct 313 „Capital nevărsat"** – la valoarea nominală a aporturilor achitate 20 000 lei.*

La 23 aprilie 2002 totalurile emisiei au fost înregistrate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. În contabilitate a fost întocmită formula contabilă:

***Dt 311 „Capital statutar", subcontul 3112 "Acțiuni simple neînregistrate"** 60 000 lei*
***Ct 311 „Capital statutar", subcontul 3113 "Acțiuni simple înregistrate"** 60 000 lei.*

9.4. Contabilitatea capitalului suplimentar

Capitalul suplimentar, după proveniența sa, este legat de formarea şi modificarea capitalului statutar. Totodată capitalul social este compus din cote (acțiuni, părți sociale etc.) ce aparțin unor proprietari anumiți, iar capitalul suplimentar nu se divizează în cote şi aparține în întregime tuturor proprietarilor întreprinderii.

Capitalul suplimentar se formează la efectuarea multiplelor operațiuni economice cum sunt, de exemplu:

- achitarea cotelor din capitalul statutar al întreprinderii la valoarea ce diferă de cea nominală;
- revânzarea cotelor dobândite (răscumpărate) anterior la un preț ce diferă de valoarea nominală;
- anularea cotelor dobândite (răscumpărate) anterior la un preț ce diferă de valoarea nominală;
- depunerea aporturilor la capitalul statutar în valută străină;
- achitarea capitalului nevărsat în valută străină etc.

Pentru generalizarea informaţiei privind capitalul suplimentar este destinat contul de pasiv ***312 „Capital suplimentar"***. Soldul acestui cont poate fi creditor – se înregistrează în *Bilanţul contabil* şi *Raportul privind fluxul capitalului propriu* cu cifre obişnuite (fără paranteze) sau debitor – se reflectă în rapoartele financiare menţionate cu cifre negative (în paranteze).

Dacă acţiunile societăţii pe acţiuni sunt plasate la subscriptori la preţul care depăşeşte valoarea nominală a acestora, suma diferenţei dintre preţul de vânzare şi valoarea nominală se consideră capital suplimentar. După înregistrarea de stat a societăţii pe acţiuni la suma cu care valoarea acţiunilor proprii vândute depăşeşte valoarea nominală se întocmeşte formula contabilă:

Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 312 „Capital suplimentar", subcontul 3121 „Capital suplimentar vărsat".

Exemplul 9.4

La crearea societăţii pe acţiuni „Sigma" 3 000 de acţiuni simple cu valoarea nominală de 10 lei sunt plasate la preţul de 12 lei/acţiunea. Fondatorii societăţii pe acţiuni, în conformitate cu contractul de constituire, au transferat în contul bancar al întreprinderii până la momentul înregistrării (15 mai 2002) mijloace băneşti la valoarea integrală a acţiunilor plasate care au fost înregistrate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare la 28 mai 2002.

Peste 3 luni societatea pe acţiuni "Sigma" a anunţat emisiunea suplimentară deschisă a 2 000 de acţiuni simple care au fost plasate la subscriptori la preţul de 16 lei/acţiunea. Plata acţiunilor din emisiunea suplimentară este efectuată prin transferarea mijloacelor băneşti în contul bancar provizoriu.

La 5 noiembrie 2002 totalurile emisiunii suplimentare au fost înregistrate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, la 15 noiembrie 2002 a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului statutar.

Conform datelor prezentate se întocmesc formulele contabile reflectate în tabelul 9.1:

Tabelul 9.1

Înregistrări contabile privind formarea capitalului suplimentar în procesul emisiunii acţiunilor

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor economice	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea valorii nominale a acţiunilor plasate la crearea societăţii (3 000 × 10)	30 000	242	3112
2.	Reflectarea sumei diferenţei dintre preţul de vânzare şi valoarea nominală a acţiunilor [(12 – 10) × 3 000]	6 000	242	3121
3.	Reflectarea valorii nominale a acţiunilor înregistrate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare	30 000	3112	3113

1	2	3	4	5
4.	*Încasarea mijloacelor băneşti în cursul emisiunii suplimentare (2 000 × 16)*	*32 000*	*244*	*537*
5.	*Reflectarea valorii nominale a acţiunilor din emisiunea suplimentară (2 000 × 10)*	*20 000*	*537*	*3113*
6.	*Reflectarea sumei diferenţei dintre preţul de vânzare şi valoarea nominală a acţiunilor [(16 – 10) × 2 000]*	*12 000*	*537*	*3121*
7.	*Trecerea mijloacelor băneşti din contul special la contul de decontare*	*32 000*	*242*	*244*

În contul ***312 „Capital suplimentar"*** se reflectă, de asemenea, diferenţele de curs valutar aferente decontărilor cu fondatorii în valută străină.

În contractul de constituire şi statutul întreprinderii pot fi stipulate depuneri în valută străină din partea proprietarilor-nerezidenţi pentru formarea capitalului statutar. În acest caz aporturile valutare se evaluează în lei moldoveneşti la cursul oficial al valutei străine stabilit de Banca Naţională a Moldovei (B.N.M.) la data încheierii contractului de constituire (aprobării statutului).

Dacă la momentul depunerii directe de către fondatorii-nerezidenţi a aporturilor la capitalul statutar în comparaţie cu data încheierii contractului de constituire s-a format o diferenţă de curs valutar, aceasta se reflectă în contabilitate în modul următor:

- pentru diferenţa de curs favorabilă aferentă mijloacelor depuse se întocmeşte formula contabilă:

Dt 243 „Cont valutar" sau
Dt 313 „Capital nevărsat"
Ct 312 „Capital suplimentar", subcontul 3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar";

- pentru diferenţa de curs nefavorabilă aferentă mijloacelor depuse se întocmeşte formula contabilă:

Dt 312 „Capital suplimentar", subcontul 3122 „Diferenţe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar"
Ct 311 „Capital statutar" sau
Ct 313 „Capital nevărsat".

Exemplul 9.5

Conform contractului de constituire a S.R.L. „Zeta", fondatorii-nerezidenţi depun în capitalul statutar 40 000 dolari S.U.A., ceea ce la cursul stabilit de B.N.M. la data încheierii contractului alcătuieşte 580 000 lei (40 000 × 14,5).

Până la momentul înregistrării întreprinderii fondatorii-nerezidenţi au transferat în contul valutar al întreprinderii 16 000 dolari (cursul oficial la data depunerii a alcătuit

14,6 lei pentru 1 dolar S.U.A.). La data achitării datoriilor fondatorilor privind cotele în capitalul statutar în sumă de 24 000 dolari cursul stabilit de B.N.M. a constituit 14,4 lei pentru 1 dolar S.U.A.

În baza datelor prezentate se întocmesc formulele contabile reflectate în tabelul 9.2:

Tabelul 9.2

Înregistrări contabile privind formarea şi modificarea capitalului suplimentar aferent aporturilor valutare

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea valorii aporturilor valutare depuse până la înregistrarea întreprinderii (16 000 × 14,5)	232 000	243	311
2.	Reflectarea diferenței de curs favorabile aferente mijloacelor depuse [(14,6 – 14,5) × 16 000]	1 600	243	312
3.	Reflectarea valorii aporturilor valutare nedepuse la momentul înregistrării întreprinderii (24 000 × 14,5)	348 000	313	311
4.	Reflectarea valorii aporturilor valutare depuse după înregistrarea întreprinderii (24 000 × 14,4)	345 600	243	313
5.	Reflectarea diferenței de curs nefavorabile aferente mijloacelor depuse [(14,5 – 14,4) × 24 000]	2 400	312	313

9.5. Contabilitatea modificărilor capitalului statutar

În procesul desfăşurării activității întreprinderii poate apărea necesitatea de a modifica capitalul statutar constituit la crearea acesteia. Modificarea capitalului statutar se efectuează prin majorarea sau micşorarea lui, în conformitate cu legislația în vigoare şi statutul întreprinderii.

Decizia privind modificarea capitalului statutar se aprobă de organul împuternicit al întreprinderii: în societatea cu răspundere limitată – de adunarea generală a asociaților, în societatea pe acțiuni – de adunarea generală a acționarilor sau consiliul societății, la întreprinderea de stat (municipală) – de organele puterii de stat (municipale) etc.

Majorarea (micşorarea) capitalului statutar al întreprinderii poate fi efectuată prin diverse metode. Astfel, capitalul statutar poate să se mărească în urma:

- majorării valorii nominale a acțiunilor plasate (valorii părților sociale ale asociaților etc.);
- plasării acțiunilor de emisiune suplimentară (măririi numărului asociaților).

În calitate de documente justificative pentru efectuarea acestor înscrieri contabile servesc:

- extrasul din procesul-verbal al adunării (şedinţei) organului împuternicit al întreprinderii;
- statutul întreprinderii;
- decizia de înregistrare a modificării capitalului statutar eliberată întreprinderii de oficiul teritorial al Camerei Înregistrării de Stat a Departamentului Tehnologii Informaţionale.

Operaţiunile aferente modificării capitalului statutar se reflectă în contabilitate după introducerea schimbărilor respective în Registrul de înregistrare de stat.

O importanţă primordială pentru reflectarea în conturile contabile o au sursele de majorare a capitalului statutar:

1) aporturile depuse de acţionari (asociaţi);
2) sursele proprii ale întreprinderii (rezervele, capitalul suplimentar, profitul nerepartizat).

Dacă capitalul statutar a fost majorat pe seama primei surse sus-numite, în contabilitate se fac aceleaşi înregistrări contabile, ca şi în cazul depunerii aporturilor fondatorilor în contul achitării capitalului statutar la crearea întreprinderii.

Majorarea capitalului statutar pe seama unor elemente distincte ale capitalului propriu se înregistrează în debitul conturilor surselor respective (***322 „Rezerve prevăzute de statut", 323 „Alte rezerve", 312 „Capital suplimentar", 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi". 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"***) şi creditul contului ***311 „Capital statutar"***.

Exemplul 9.6

La adunarea generală a acţionarilor societăţii „Belşug" care a avut loc la 10 aprilie 2002 a fost luată decizia privind majorarea valorii nominale a acţiunilor plasate (în număr de 3 000) de la 10 lei la 15 lei pe seama profitului obţinut în anul 2001 în sumă de 12 500 lei şi a capitalului suplimentar în sumă de 2 500 lei.

La 15 mai 2002 societatea pe acţiuni a înregistrat la Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare majorarea valorii nominale a acţiunilor. La 27 mai 2002 a fost efectuată înregistrarea de stat a majorării capitalului statutar al societăţii pe acţiuni cu 15 000 lei. După aceasta se întocmeşte formula contabilă:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi" *– la suma profitului utilizat pentru majorarea valorii nominale a acţiunilor* *12 500 lei*

Dt 312 „Capital suplimentar" *- la suma capitalului suplimentar utilizat pentru majorarea valorii nominale a acţiunilor* *2 500 lei*

Ct 311 „Capital statutar" *– la suma totală a majorării valorii nominale a acţiunilor* *15 000 lei.*

Un caz particular al majorării capitalului social reprezintă convertirea datoriilor societăților pe acțiuni față de stat în acțiuni. Societățile pe acțiuni privatizate parțial sau integral care au acumulat datorii față de stat (impozite, taxe, penalități, amenzi și alte plăți spre transferare în buget, precum și credite acordate sub garanția statului) achită aceste datorii contra acțiuni din emisiunea suplimentară.

După înregistrarea emisiunii suplimentare în Comisia Națională a Valorilor Mobiliare și modificării capitalului social al societății pe acțiuni în Camera Înregistrării de Stat în contabilitate se reflectă următoarele formule contabile:

- la valoarea nominală a acțiunilor emise pentru convertirea creditelor:

Dt 511 „Credite bancare pe termen scurt”[1]
Ct 311 „Capital statutar”;

- la valoarea nominală a acțiunilor emise pentru convertirea impozitelor, taxelor, penalităților:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 311 „Capital statutar”;

- la suma cu care valoarea reală a acțiunilor depășește valoarea lor nominală:

Dt 511 „Credite bancare pe termen scurt”
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 312 „Capital suplimentar”;

- la suma cu care valoarea nominală a acțiunilor depășește valoarea lor reală:

Dt 312 „Capital suplimentar”
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt”
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

Exemplul 9.7

Conform deciziei organelor autorizate datoriile față de stat acumulate de societatea pe acțiuni în suma totală de 530 000 lei se convertesc în 53 000 acțiuni la valoarea de piață a acțiunilor societății de 10 lei pentru o acțiune cu valoarea nominală de 20 lei.

Suma totală a datorilor acumulate include impozite, taxe, penalități, amenzi și alte plăți spre transferare în buget în sumă de 230 000 lei, precum și credite acordate, garantate de stat în sumă de 300 000 lei.

În baza datelor prezentate se întocmesc formulele contabile reflectate în tabelul 9.3:

---

[1] Este de menționat că în componența creditelor bancare pe termen scurt se reflectă și creditele pe termen lung primite, trecute apoi în categoria celor pe termen scurt, în conformitate cu termenul de rambursare stabilit în contractul de credit.

Tabelul 9.3

Înregistrări contabile privind convertirea datoriilor față de stat în acțiuni

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea valorii nominale a acțiunilor emise pentru convertirea datoriilor curente față de buget [(230 000 : 10) × 20]	460 000	534	311
2.	Reflectarea sumei diferenței dintre valoarea reală şi cea nominală a acțiunilor emise [(230 000 : 10) × (20 – 10)]	230 000	312	534
3.	Reflectarea valorii nominale a acțiunilor emise pentru convertirea creditelor obținute sub garanția statului [(300 000 : 10) × 20]	600 000	511	311
4.	Reflectarea sumei diferenței dintre valoarea reală şi nominală a acțiunilor emise [(300 000 : 10) × (20 – 10)]	300 000	312	511

Micşorarea capitalului statutar ca şi majorarea acestuia poate fi efectuată prin diverse metode, respectându-se legislația în vigoare (satisfacerea cerințelor creditorilor etc.). De exemplu, capitalul statutar poate fi diminuat prin:

- micşorarea valorii nominale a acțiunilor plasate (valorii părților sociale);
- dobândirea acțiunilor proprii de societatea pe acțiuni de la acționari (dobândirea părților sociale proprii de către societatea cu răspundere limitată de la asociați) cu anularea ulterioară (vezi paragraful ***9.6 „Contabilitatea capitalului retras”***).

Micşorarea valorii nominale a acțiunilor societății pe acțiuni, ca şi micşorarea valorii părților sociale ale asociaților societății cu răspundere limitată, se efectuează, de obicei, în scopul acoperirii pierderilor întreprinderii. În aceste cazuri se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 311 „Capital statutar”

Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”.

De exemplu, această operațiune economică poate fi efectuată în cazul când valoarea activelor nete a societății pe acțiuni la finele anului este mai mică decât mărimea capitalului statutar. În acest caz adunarea generală, conform cerințelor legislației în vigoare, poate lua decizia cu privire la reducerea capitalului statutar.

Exemplul 9.8

La finele anului financiar valoarea activelor nete ale societății pe acțiuni „Marmora", conform datelor din Bilanțul contabil anual pe anul 2002, s-a dovedit a fi mai mică decât capitalul statutar al societății cu 7 500 lei.

La 17 aprilie 2003 adunarea generală a acționarilor a luat decizia de a micşora capitalul statutar al societății cu 7 500 lei prin diminuarea valorii nominale a 1 500 de acțiuni plasate de la 30 lei la 25 lei.

La 22 mai 2003 societatea "Marmora" a înregistrat la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare micşorarea valorii nominale a acțiunilor. La 29 mai 2003 a fost efectuată înregistrarea de stat a micşorării capitalului statutar al societății. În acest caz se întocmeşte formula contabilă:

Dt 311 „Capital statutar" *7 500 lei*
Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți" *7 500 lei.*

9.6. Contabilitatea capitalului retras

În procesul desfăşurării activității economice a întreprinderii apar situații în care societatea pe acțiuni dobândeşte (răscumpără, procură) acțiunile proprii plasate anterior, iar societatea cu răspundere limitată – părțile sociale de la asociații săi. În asemenea cazuri la întreprindere se formează capital retras care reprezintă valoarea acțiunilor proprii dobândite de la acționari, precum şi valoarea părților sociale, dobândite de la asociații săi.

Operațiunile economice, în urma cărora la întreprindere se formează capital retras, se efectuează în diverse scopuri. Astfel, dobândirea acțiunilor proprii poate fi efectuată în vederea:

- micşorării capitalului statutar prin intermediul anulării acțiunilor retrase;
- revânzării ulterioare a acțiunilor la un preț mai mare;
- majorării normei profitului la o acțiune şi a creşterii (stabilizării) cursului acțiunilor;
- utilizării acțiunilor retrase pentru plata dividendelor, stimularea colaboratorilor societății;
- prevenirii tentativelor concurentului de a obține pachetul de control etc.

Acțiunile (părțile sociale) retrase nu reprezintă activele întreprinderii, nu oferă dreptul la vot şi alte drepturi. Pentru aceste acțiuni (părți sociale) nu se plătesc dividende (părți din profitul repartizat).

Formarea şi modificarea capitalului retras se reflectă în contabilitate în baza următoarelor documente justificative:

- extrasul din procesul-verbal al organului autorizat al întreprinderii cu decizia privind dobândirea, anularea şi revânzarea acțiunilor (părților sociale);

- avizul Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;
- dispoziția de casă;
- dispoziția de plată;
- procesul-verbal de primire-predare a activelor pe termen lung;
- factura de expediție sau factura fiscală;
- extrasul din registrul acționarilor;
- documentul Camerei Înregistrării de Stat cu privire la înregistrarea modificării (reducerii) capitalului statutar prin anularea acțiunilor (părților sociale) etc.

Evidența analitică a capitalului retras se ține pe fiecare pachet, tip, clasă de acțiuni (parte socială) dobândit de la acționari (asociați).

Pentru ***evidența sintetică*** a acțiunilor (părților sociale) dobândite de la acționari (asociați) este destinat contul de activ ***314 „Capital retras"***. În debitul acestui cont se înregistrează valoarea acțiunilor (părților sociale) retrase, iar în credit – valoarea acțiunilor (părților sociale) anulate și revândute. Soldul acestui cont este debitor și se reflectă în rapoartele financiare (*Bilanțul contabil* și *Raportul privind fluxul capitalului propriu*) cu cifre negative (în paranteze).

În conformitate cu ***Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile***, acțiunile proprii (părțile sociale) retrase de societate de la acționari (asociați) se contabilizează la valoarea de dobândire (procurare) a acestora și se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

Dt 314 „Capital retras" – la valoarea acțiunilor (părților sociale) retrase la prețul de procurare

Ct 241 „Casa" – la suma mijloacelor bănești achitate la dobândirea acțiunilor (părților sociale)

Ct 242 „Cont de decontare" – la suma mijloacelor bănești transferate la dobândirea acțiunilor (părților sociale).

Acțiunile (părțile sociale) dobândite figurează în capitalul retras până când acestea vor fi ulterior anulate sau revândute. În acest caz se fac înregistrări de regularizare, prin care se decontează diferența dintre valoarea de procurare și valoarea nominală.

Astfel, în cazul anulării acțiunilor retrase la valoarea nominală se întocmește formula contabilă:

Dt 311 „Capital statutar"

Ct 314 „Capital retras".

În cazul când prețul de procurare al acțiunilor anulate ulterior diferă de prețul nominal, diferențele se trec în capitalul suplimentar.

La revânzarea acțiunilor retrase anterior se întocmește formula contabilă:

Dt ***241 „Casa”*** – la valoarea mijloacelor bănești încasate în casierie

Dt ***242 „Cont de decontare”*** – la valoarea mijloacelor bănești intrate în contul de decontare

Ct ***314 „Capital retras”*** – la valoarea de vânzare a acțiunilor revândute.

Diferențele dintre prețul de procurare și prețul de vânzare ale acțiunilor revândute de asemenea sunt trecute în capitalul suplimentar prin următoarele formule contabile:

- la suma cu care prețul de procurare depășește prețul de vânzare:

Dt 312 „Capital suplimentar”
Ct 314 „Capital retras”;

- la suma cu care prețul de vânzare depășește prețul de procurare:

Dt 314 „Capital retras”
Ct 312 „Capital suplimentar”.

Exemplul 9.9

La 21 ianuarie 2002 societatea pe acțiuni „Temp” a dobândit în scopul prevenirii scăderii cursului acțiunilor 5 000 acțiuni proprii cu valoarea nominală de 50 lei la prețul de procurare de 60 lei.

La 15 aprilie 2002 a fost înregistrată micșorarea capitalului statutar pe seama anulării a 2 000 acțiuni dobândite. La 7 mai 2002 au fost revândute 1 400 acțiuni la prețul de 62 lei/acțiunea. La 24 iulie 2002 au fost revândute 1 600 acțiuni a câte 55 lei/acțiunea.

Operațiunile efectuate sunt reflectate în evidență prin formulele contabile prezentate în tabelul 9.4:

Tabelul 9.4

Înregistrări contabile privind formarea și modificarea capitalului retras

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Dobândirea acțiunilor proprii de la acționari la valoarea de procurare (5 000 × 60)	300 000	314	241, 242
2.	Reflectarea valorii nominale a acțiunilor anulate (2 000 × 50)	100 000	311	314
3.	Reflectarea sumei diferenței dintre prețul de procurate și prețul nominal al acțiunilor anulate [(60 – 50) × 2 000]	20 000	312	314
4.	Revânzarea acțiunilor la un preț mai mare decât prețul de procurare (1 400 × 62)	86 800	241,242	314
5.	Reflectarea sumei diferenței aferente vânzării acțiunilor retrase la un preț mai mare decât prețul de procurare [1 400 × (62 – 60)]	2 800	314	312

1	2	3	4	5
6.	*Reflectarea revânzării acțiunilor la un preț mai mic decât prețul de procurare (1 600 × 55)*	88 000	241,242	314
7.	*Reflectarea sumei diferenței aferente vânzării acțiunilor retrase la un preț mai mic decât prețul de procurare [1 600 × (60 – 55)]*	8 000	312	314

9.7. Contabilitatea rezervelor

În condițiile economiei de piața o mare importanță are constituirea rezervelor în componența capitalului propriu al întreprinderii, care se tratează ca o măsură de precauție rezonabilă pentru înlăturarea dereglărilor în desfășurarea normală a activității financiare și de producție.

În prezentul capitol se examinează metodica de contabilizare și reflectare în rapoartele financiare a rezervelor care au caracter de capital propriu și nu se studiază rezervele pentru cheltuieli și plăți preliminate (pentru plata concediilor angajaților, pentru returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute, pentru cheltuielile de reparare a mijloacelor fixe etc.) care au caracter de datorii ale întreprinderii.

În ansamblu rezervele întreprinderii din componența capitalului propriu se divizează în trei categorii:

- ***rezerve stabilite de legislație***;
- ***rezerve prevăzute de statut***;
- ***alte rezerve***.

Din prima grupă fac parte rezervele, a căror mărime, surse de formare și scopuri de utilizare sunt stabilite de legislația în vigoare. De exemplu, societățile pe acțiuni sunt obligate să creeze capital de rezervă care trebuie să constituie cel puțin 15 % din mărimea capitalului statutar. Acest capital se formează prin vărsăminte anuale din beneficiul societății pe acțiuni în proporție de cel puțin 5 % din profitul net, până la atingerea mărimii stabilite de actul de constituire. Capitalul de rezervă poate fi folosit doar la acoperirea pierderii societății pe acțiuni sau la majorarea capitalului social al acesteia.

Societățile cu răspundere limitată sunt obligate să formeze capital de rezervă care trebuie să constituie cel puțin 10 % din mărimea capitalului statutar. Acest capital se formează prin vărsăminte anuale din beneficiul societății, în proporție de cel puțin 5 % din beneficiul net, până la atingerea mărimii stabilite de actul de constituire. Capitalul de rezervă poate fi folosit doar la acoperirea pierderii societății cu răspundere limitată sau la majorarea capitalului social al acesteia.

Grupa a doua cuprinde rezervele, a căror creare, scop şi mărime sunt prevăzute de statutul întreprinderii. De exemplu, întreprinderea poate să formeze pe seama profitului net rezerve pentru dezvoltarea socială şi de producţie a întreprinderii.

Din categoria altor rezerve fac parte rezervele, a căror creare nu este prevăzută de statut, dar este efectuată conform deciziei adunării generale a proprietarilor întreprinderii (acţionarilor, asociaţilor) sau a altui organ autorizat de conducere (consiliul etc.).

Constituirea rezervelor întreprinderii se reflectă în contabilitate în baza extrasului din procesul-verbal al adunării (şedinţei) organului împuternicit al întreprinderii cu decizia referitoare la efectuarea defalcărilor (vărsămintelor) în rezerve. La contabilizarea operaţiunilor economice privind utilizarea rezervelor, pe lângă extras, sunt necesare şi alte documente justificative. De exemplu:

- reflectarea majorării capitalului statutar pe seama capitalului de rezervă al întreprinderii se justifică de asemenea prin decizia de înregistrare a modificării capitalului statutar eliberată întreprinderii de oficiul teritorial al Camerei Înregistrării de Stat;
- reflectarea procurării activelor pe termen lung pe seama mijloacelor fondului de dezvoltare a producţiei se justifică de asemenea prin factura fiscală sau factura de expediţie şi dispoziţia de plată.

Evidenţa analitică a rezervelor întreprinderii se ţine pe fiecare tip de rezerve, cu reflectarea informaţiei privind sursele de formare şi direcţiile de utilizare a acestora.

Pentru ***evidenţa sintetică*** a fiecărei categorii de rezerve sunt destinate conturile distincte din grupa ***32 „Rezerve”***:

321 „Rezerve stabilite de legislaţie”,

322 „Rezerve prevăzute de statut”,

323 „Alte rezerve”.

Conturile nominalizate mai sus sunt conturi de pasiv. În creditul acestor conturi se înregistrează constituirea rezervelor, iar în debit – utilizarea lor. Pentru efectuarea unui control suficient asupra formării şi utilizării fondurilor de dezvoltare întreprinderea poate să deschidă în cadrul contului sintetic corespunzător subconturi de gradul II şi III. De exemplu, în cadrul contului ***322 „Rezerve prevăzute de statut”*** pot fi deschise următoarele subconturi:

3221 „Fond de dezvoltare a producţiei”,

32211 „Fond de dezvoltare a producţiei constituit”,

32212 „Fond de dezvoltare a producţiei utilizat”,

3222 „Fond de dezvoltare socială”,

32221 „Fond de dezvoltare socială constituit”,

32221 „Fond de dezvoltare socială utilizat”.

Formarea rezervelor este reflectată în contabilitate în debitul contului sursei respective şi în creditul contului de evidenţă a rezervelor. Astfel, la suma defalcărilor din profit în rezervele întreprinderii se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi"
Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune"
Ct 321 „Rezerve stabilite de legislaţie" sau
Ct 322 „Rezerve prevăzute de statut", sau
Ct 323 „Alte rezerve".

Exemplul 9.10

La adunarea generală a asociaţilor societăţii cu răspundere limitată convocată la 14 februarie 2003 a fost adoptată decizia privind distribuirea profitului net al anului 2002 în suma totală de 3 200 lei. În particular, 5 % din suma totală a profitului se defalchează în capitalul de rezervă, 10 % – în fondul de dezvoltare a producţiei şi 3 % – în fondul de dezvoltare socială.

Constituirea rezervelor este reflectată în contabilitatea societăţii prin următoarele înscrieri:

Dt	***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi"*** *(160 + 320 + 96)*	*576 lei*
Ct	***321 „Rezerve stabilite de legislaţie"*** *(3 200 × 5 %) : 100*	*160 lei*
Ct	***322 „Rezerve prevăzute de statut", subcontul 3221 „Fond de dezvoltare a producţiei", contul de gradul III 32211 „Fond de dezvoltare a producţiei constituit"*** *(3 200 × 10 %) : 100*	*320 lei*
Ct	***322 „Rezerve prevăzute de statut", subcontul 3222 „Fond de dezvoltare socială", contul de gradul III 32211 „Fond de dezvoltare socială constituit"*** *(3 200 × 5 %) : 100*	*96 lei.*

Utilizarea mijloacelor rezervelor create se contabilizează în debitul conturilor de evidenţă a rezervelor în corespondenţă cu creditul conturilor care reflectă folosirea acestor mijloace:

- la utilizarea mijloacelor rezervelor pentru acoperirea pierderilor:

Dt 321 „Rezerve stabilite de legislaţie"
Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Dt 323 „Alte rezerve"
Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi";

- la utilizarea mijloacelor rezervelor pentru majorarea capitalului statutar:

Dt 321 „Rezerve stabilite de legislaţie"
Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Dt 323 „Alte rezerve"
Ct 311 „Capital statutar";

- la utilizarea mijloacelor rezervelor pentru plata dividendelor:

Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Dt 323 „Alte rezerve"
Ct 537 „Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi".

Dacă pentru efectuarea controlului asupra formării şi utilizării fondurilor de dezvoltare întreprinderea a deschis conturi de gradul III, utilizarea mijloacelor acestor fonduri se înregistrează prin corespondenţa internă între conturile de gradul III. De exemplu, la utilizarea fondului de dezvoltare a producţiei pentru procurarea activelor pe termen lung cu destinaţie productivă, conform planului de afaceri al întreprinderii sau deciziei corespunzătoare a organului autorizat de conducere, se întocmeşte formula contabilă:

Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut", subcontul 3221 „Fond de dezvoltare a producţiei", contul de gradul III 32211 „Fond de dezvoltare a producţiei constituit"
Ct 322 „Rezerve prevăzute de statut", subcontul 3221 „Fond de dezvoltare a producţiei", contul de gradul III 32212 „Fond de dezvoltare a producţiei utilizat".

Suma totală a fondurilor de dezvoltare prevăzute de statut care se reflectă în rapoartele financiare la efectuarea acestei operaţiuni nu se micşorează. Concomitent se înregistrează formulele contabile ordinare privind intrarea activelor pe termen lung.

Exemplul 9.11

La 1 ianuarie 2003 rezervele în componenţa capitalului propriu al societăţii pe acţiuni „Plai" au alcătuit:

- *rezerve stabilite de legislaţie* — *8 000 lei;*
- *rezerve stabilite de statut* — *5 000 lei,*
  inclusiv:
  - *fondul de dezvoltare a producţiei constituit* — *4 000 lei;*
  - *fondul de dezvoltare a producţiei utilizat* — *1 000 lei.*

În luna aprilie 2003 societatea, în baza deciziei adunării generale a acţionarilor, a acoperit pierderile anilor precedenţi în sumă de 3 700 lei pe seama rezervelor stabilite de legislaţie.

În luna iunie 2003, în conformitate cu planul de afaceri al societăţii, s-a procurat un autocamion parţial uzat în valoare contractuală de 2 400 lei, inclusiv TVA, pe seama mijloacelor fondului de dezvoltare a producţiei. Achitările cu vânzătorul au fost efectuate prin virament la data întocmirii procesului-verbal de primire-predare.

În contabilitatea societăţii vor fi reflectate înregistrările contabile prezentate în tabelul 9.5.

Tabelul 9.5

Înregistrări contabile privind utilizarea rezervelor

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea utilizării mijloacelor rezervelor stabilite de legislație pentru acoperirea pierderilor	3 700	321	332
2.	Reflectarea valorii de intrare a autocamionului (fără TVA)	2 000	123	521
3.	Reflectarea sumei TVA aferente procurării autocamionului ($2\ 400 \times 0{,}1667$)	400	534	521
4.	Reflectarea achitării autocamionului	2 400	521	242
5.	Reflectarea utilizării fondului de dezvoltare	2 400	322, subcontul 3221, contul de gradul III 32211	322, subcontul 3221, contul de gradul III 32212

Ca rezultat al operațiunilor economice efectuate, soldul rezervelor în componența capitalului propriu al societății pe acțiuni „Plai" la 31 decembrie 2003 a alcătuit:

- *rezerve stabilite de legislație* 4 300 lei;
- *rezerve stabilite de statut* 5 000 lei,
  inclusiv:
  - *fondul de dezvoltare a producției constituit* 1 600 lei;
  - *fondul de dezvoltare a producției utilizat* 3 400 lei.

9.8. Contabilitatea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) şi a dividendelor

În componența capitalului propriu al întreprinderii se include profitul (pierderea) net al anului de gestiune şi profitul nerepartizat al anilor precedenți.

Profitul (pierderea) net reprezintă rezultatul financiar al perioadei de gestiune după impozitare. Cu alte cuvinte, profitul net se determină ca suma algebrică a profitului până la impozitare şi a cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit.

Suma profitului (pierderii) net al anului de gestiune se determină în contul ***351 „Rezultat financiar total"***. La finele anului în acest cont se trec veniturile şi cheltuielile acumulate pe toate felurile de activități. După reflectarea în acest cont a cheltuielilor (economiilor) aferente impozitului pe venit, suma diferenței dintre rulajele debitor şi creditor va reprezenta rezultatul financiar net. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

- la suma profitului net:

Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune";

- la suma pierderii nete:

Dt 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

Utilizarea profitului nerepartizat (acoperirea pierderii) al anilor precedenți și a profitului net (pierderii) al perioadei de gestiune se efectuează și se reflectă în contabilitate numai în baza deciziei proprietarilor (acționarilor, asociaților) întreprinderii. În calitate de document justificativ servește extrasul din procesul-verbal al adunării (ședinței) organului autorizat.

Dacă la momentul reflectării în contabilitate a rezultatului financiar net există decizia proprietarilor întreprinderii privind utilizarea profitului net (acoperirea pierderii nete), se întocmesc următoarele formule contabile:

- la utilizarea profitului anului de gestiune pentru crearea rezervelor:

Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune"
Ct 321 „Rezerve stabilite de legislație"
Ct 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Ct 323 „Alte rezerve";

- la utilizarea profitului anului de gestiune pentru plata dividendelor anuale către acționari (profitului repartizat între asociați):

Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune"
Ct 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți";

- la acoperirea pe seama profitului anului de gestiune a pierderilor anilor precedenți, după expirarea termenului de reportare eșalonată a acestora pe anii viitori pentru recuperarea pe seama profitului contabil:

Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune"
Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți".

La reformarea *Bilanțului contabil* suma profitului utilizat se trece la diminuarea profitului net al anului de gestiune prin formula contabilă:

Dt 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"
Ct 334 „Dividende plătite în avans".

După reflectarea operațiunilor menționate mai sus, soldul contului ***333 „Profit net (pierdere) al anului de gestiune"*** reprezintă suma profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anului de gestiune rămasă la dispoziția întreprinderii.

Dat fiind faptul că fiecare an financiar nou trebuie să se înceapă cu soldul „zero" al contului ***333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"***, la

reformarea *Bilanțului contabil*, soldul contului numit se trece la rezultatele anilor precedenți:

- la suma profitului net:

Dt 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"
Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți";

- la suma pierderii nete:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"
Ct 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune".

Utilizarea profitului nerepartizat (acoperirea pierderii) al anilor precedenți se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

- la utilizarea profitului anilor precedenți pentru crearea rezervelor:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"
Ct 321 „Rezerve stabilite de legislație"
Ct 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Ct 323 „Alte rezerve";

- la majorarea capitalului statutar pe seama profitului anilor precedenți:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere) al anilor precedenți"
Ct 311 „Capital statutar";

- la utilizarea profitului anilor precedenți pentru plata dividendelor:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere) al anilor precedenți"
Ct 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți";

- la utilizarea profitului anilor precedenți pentru acoperirea pierderilor acumulate anterior:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți", subcontul „Profit nerepartizat al anului respectiv"
Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți", subcontul "Pierdere neacoperită a anului respectiv";

- la acoperirea pierderilor anilor precedenți pe seama rezervelor sau profitului perioadei de gestiune:

Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Dt 323 „Alte rezerve"
Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3342 "Profit utilizat la finele anului de gestiune"
Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți".

Exemplul 9.12

La expirarea anului 2002 societatea pe acțiuni a înregistrat profitul net în sumă de 4 600 lei. Totodată s-a constatat că mărimea capitalului propriu al societății a devenit mai mică decât mărimea capitalului ei social, în urma acumulării pierderilor neacoperite ale anilor precedenți în suma totală de 6 800 lei, inclusiv:

- *pierderi neacoperite ale anului 2001* — *800 lei;*
- *pierderi neacoperite ale anului 2000* — *2 500 lei;*
- *pierderi neacoperite ale anului 1999* — *3 500 lei.*

La 20 martie 2003 adunarea generală a acționarilor a adoptat decizia cu privire la distribuirea profitului net al anului 2002 în sumă de 3 500 lei pentru acoperirea pierderilor anului 1999.

Conform datelor prezentate în contabilitate se întocmește următoarea formulă:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți", subcontul „Profit nerepartizat al anului 2002" *3 500 lei*

Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți", subcontul „Pierdere neacoperită a anului 1999" *3 500 lei.*

Una din direcțiile principale de utilizare a profitului net este efectuarea plăților din profitul proprietarilor întreprinderii. În societățile pe acțiuni acest profit, repartizat între acționari în conformitate cu clasele și proporțional cu numărul de acțiuni care le aparțin, constituie dividendele.

Conform legislației în vigoare, societatea pe acțiuni este în drept să plătească dividende intermediare (în avans) și anuale pentru acțiunile care se află în circulație. În aceste cazuri decizia privind plata dividendelor intermediare (trimestriale, semestriale) este luată de consiliul societății, iar decizia privind plata sumelor definitive ale dividendelor (conform rezultatelor anului) – de adunarea generală a acționarilor.

Calcularea dividendelor intermediare (în avans) de către societatea pe acțiuni este reflectată în contabilitate prin formula:

Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3341 „Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune" – la suma dividendelor spre plată cu scăderea impozitului pe venit reținut aferent activității de întreprinzător

Ct 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți".

În conformitate cu ***Codul fiscal***, dividendele obținute de acționari de la societățile pe acțiuni rezidente în Republica Moldova nu se supun impozitului pe venit. Însă societatea care plătește în cursul anului dividende acționarilor săi este obligată să rețină din suma dividendelor intermediare și să verse la buget plata prealabilă a impozitului pe venit propriu (aferent activității de întreprinzător) conform cotei stabilite pentru anul de gestiune corespunzător[1]. În acest caz se întocmește formula contabilă:

[1] Conform art.80 alin.(1) din ***Codul fiscal***.

Dt 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul" – la suma impozitului pe venit reținut în cazul plății dividendelor în avans
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

Transferarea impozitului reținut la buget se înregistrează prin formula contabilă:
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 242 „Cont de decontare".

Suma impozitului pe venit reținut se trece în cont conform rezultatelor anului ca impozit plătit pe venitul impozabil al societății pe acțiuni nominalizate prin formula:
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".

La momentul reformării *Bilanțului contabil* suma dividendelor intermediare (în avans) se trece la diminuarea profitului net[1] prin formula contabilă:
Dt 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"
Ct 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3341 „Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune".

Ulterior la data anunțării sumelor definitive ale dividendelor anuale în contabilitate se reflectă operațiunea de calculare a dividendelor aferente acționarilor:
Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"
Ct 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți".

În cazul lipsei sau insuficienței profitului pentru plată dividendelor, acestea pot fi calculate pe seama capitalului de rezervă. Astfel, de exemplu, calcularea dividendelor fixate aferente acțiunilor privilegiate pe seama capitalului de rezervă va fi reflectată prin formula:
Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Dt 323 „Alte rezerve"
Ct 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți".

La achitarea datoriilor față de fondatori privind dividendele calculate se întocmește formula contabilă:
Dt 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare".

---

[1] **Ю.Казаку, В.Букур, А.Недерица, П.Тостоган**. Годовой финансовый отчет за 1999 год: бухгалтерские и налоговые аспекты, revista „*Contabilitate și audit*", 2000, nr.2, p.63.

Exemplul 9.13

Societatea pe acțiuni „Tezaur" a plătit în luna iulie 2002 dividende intermediare contra mijloace băneşti în sumă de 4 000 lei, din care 1 000 lei (4 000 × 0,25) au fost reținuți ca plată prealabilă a impozitului pe venit. Conform rezultatelor anului, profitul impozabil al societății a constituit 18 000 lei. Potrivit deciziei adunării generale a acționarilor din 27 martie 2003, se anunță plata dividendelor după rezultatele anului 2002 în sumă de 5 000 lei.

În baza datelor prezentate se întocmesc următoarele formule contabile reflectate în tabelul 9.6:

Tabelul 9.6

Înregistrări contabile privind anunțarea şi plata dividendelor

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1.	Reflectarea sumei dividendelor calculate (anunțate) în avans (4 000 – 4 000 × 0,25)	3 000	334	537
2.	Reflectarea sumei dividendelor intermediare plătite acționarilor	3 000	537	241, 242
3.	Reflectarea sumei impozitului pe venit reținut din suma dividendelor intermediare (4 000 × 0,25)	1 000	225	534
4.	Reflectarea sumei impozitului pe venit transferat în buget	1 000	534	242
5.	Reflectarea sumei cheltuielilor curente privind impozitul pe venit la finele anului (18 000 × 0,25)	4 500	731	534
6.	Reflectarea trecerii în cont a sumei impozitului pe venit reținut din dividendele intermediare	1 000	534	225
7.	Reflectarea trecerii dividendelor plătite în avans la diminuarea profitului net al anului de gestiune	3 000	333	334
8.	Reflectarea sumei dividendelor anuale anunțate în anul 2003 din profitul anului 2002	5 000	332	537
9.	Reflectarea sumei dividendelor anuale plătite acționarilor	5 000	537	241, 242

Dividendele, de regulă, se plătesc acționarilor sub formă de mijloace băneşti sau patrimoniu nebănesc. De exemplu, dacă conducerea întreprinderii are intenția să utilizeze profitul obținut pentru lărgirea producției şi, totodată, să asigure plata dividendelor, ea poate să plătească dividende sub formă de acțiuni. Societatea pe acțiuni utilizează o asemenea formă de plată a dividendelor şi în cazul când nu dispune de mijloace băneşti suficiente pentru plată, dar dispune de profit sau rezerve.

La plata dividendelor calculate sub formă de acțiuni se întocmește formula contabilă:

Dt 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți” – la suma dividendelor plătite sub formă de acțiuni

Ct 311 „Capital statutar” – la valoarea nominală a acțiunilor din emisiunea suplimentară plasate în contul plății dividendelor

Ct 314 „Capital retras” – la valoarea acțiunilor răscumpărate anterior și utilizate pentru plata dividendelor.

9.9. Contabilitatea capitalului secundar

Capitalul secundar reprezintă o parte componentă a capitalului propriu și, la rândul său, cuprinde diferențele din reevaluarea activelor pe termen lung ale întreprinderii și subvențiile de stat.

Modul de determinare a diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung este reglementat de prevederile ***S.N.C. 11 „Contractele de construcție”***, ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”***, ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”***, ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investițiilor”***.

Diferențele din reevaluarea activelor pe termen lung se reflectă în contabilitate în baza actului de reevaluare a activelor pe termen lung.

Evidența analitică a diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung se ține pe tipuri, categorii, grupe omogene de active, iar în cadrul acestora – pe fiecare obiect al activelor pe termen lung reevaluat.

Pentru ***evidența sintetică*** a diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung este destinat contul de pasiv ***341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”***, în creditul căruia se reflectă ecarturile de reevaluare a activelor pe termen lung, iar în debit – sumele reducerilor din reevaluare. Soldul acestui cont poate fi creditor (dacă suma ecartului de reevaluare depășește suma reducerilor) și se reflectă în *Bilanțul contabil* și *Raportul privind fluxul capitalului propriu* cu cifre pozitive sau debitor (dacă suma reducerilor de reevaluare depășește suma ecartului), reflectându-se în rapoartele financiare cu cifre negative (în paranteze).

Reflectarea diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung în componența capitalului propriu al întreprinderii prevede întocmirea următoarelor formule contabile:

a) la suma ecartului de reevaluare:

Dt 111 „Active nemateriale”

Dt 121 „Active materiale în curs de execuție”

Dt 122 „Terenuri”

Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 125 „Resurse naturale"
Dt 133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung"
Ct 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung";

b) la suma reducerilor din reevaluare:

Dt 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Ct 122 „Terenuri"
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 125 „Resurse naturale"
Ct 133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung".

Dacă, conform politicii de contabilitate a întreprinderii se aplică varianta de reevaluare a mijloacelor fixe, recalcularea uzurii acumulate se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

a) la suma majorării uzurii acumulate:

Dt 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe";

b) la suma diminuării uzurii acumulate:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Diferenţele din reevaluarea activelor pe termen lung figurează în componenţa capitalului propriu al întreprinderii până la ieşirea activelor pe termen lung reevaluate. La ieşirea obiectului reevaluat (vânzarea, scoaterea din uz, predarea cu titlu gratuit etc.) diferenţele din reevaluarea acestuia se trec la veniturile sau cheltuielile activităţii de investiţii prin formulele contabile:

a) la suma ecartului de reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieşite:

Dt 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii".

b) la suma reducerilor din reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieşite:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Un exemplu de reflectare a rezultatelor din reevaluarea activelor pe termen lung în conturile contabile este examinat în capitolul 3 al prezentei lucrări.

A doua parte componentă a capitalului secundar o constituie subvenţiile de stat care reprezintă un ajutor de stat acordat întreprinderii sub forma unor transferuri de resurse în schimbul respectării anumitor condiţii referitoare la activitatea operaţională a acesteia.

Modul de determinare, clasificare, evaluare, constatare şi contabilizare a subvenţiilor de stat sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 20 „Contabilitatea subvenţiilor şi publicitatea informaţiei aferentă asistenţei de stat"***.

Subvenţiile pot avea diferite denumiri (granturi, donaţii, alocaţii, asistenţă financiară, asistenţă tehnică, prime, recompense etc.) şi pot îmbrăca diferite forme de primire (mijloace băneşti, active materiale sau nemateriale, investiţii, reducerea datoriilor faţă de bugetul de stat).

Indiferent de aceste momente, modul de contabilizare a subvenţiilor care urmează a fi aplicat într-un caz sau altul depinde de ***durata perioadei de obţinere a avantajelor economice*** acordate întreprinderii în schimbul îndeplinirii anumitor condiţii.

Aşadar, subvenţiile primite sub formă de active materiale, nemateriale sau investiţii pe termen lung ori care vor fi materializate în active materiale, nemateriale sau investiţii pe termen lung (mai mare de un an) se constată prin ***metoda capitalului.*** Totodată subvenţiile primite sub formă de active pe termen scurt (curente) ori care vor fi materializate în active pe termen scurt (curente) se înregistrează prin ***metoda venitului.***

În prezentul capitol se examinează modul de contabilizare a subvenţiilor constatate prin metoda capitalului.

Evidenţa analitică a subvenţiilor de stat se ţine pe fiecare subvenţie primită, iar în cadrul acesteia – pe forme de primire.

Pentru ***evidenţa sintetică*** a subvenţiilor de stat este destinat contul de pasiv ***342 „Subvenţii pentru întreprinderile de stat"***[1]. Aplicarea metodei capitalului pentru contabilizarea subvenţiilor presupune întocmirea următoarelor formule contabile:

- la primirea activelor pe termen lung sau a activelor care vor fi materializate în activele pe termen lung:

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"
Dt 242 „Cont de decontare" şi alte conturi de evidenţă a activelor
Ct 423 „Finanţări şi încasări cu destinaţie specială";

[1] Este de menţionat că denumirea mai adecvată a contului nominalizat ar fi ***„Subvenţii de stat"***.

- după îndeplinirea condițiilor aferente subvențiilor primite:

Dt ***423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”***
Ct ***342 „Subvenții pentru întreprinderile de stat”***;

- pe măsura exploatării activelor pe termen lung primite (materializate) și suportării cheltuielilor respective (uzura, amortizarea) sau obținerii venitului:

Dt ***342 „Subvenții pentru întreprinderile de stat”***
Ct ***622 „Venituri din activitatea financiară”***.

Exemplul 9.14

Subvențiile de stat acordate întreprinderii în luna februarie 2002 pentru realizarea unui proiect de creare a 150 locuri noi de muncă cuprind:
- *mijloace bănești în sumă de 75 000 lei;*
- *mijloace fixe în valoare de 250 000 lei.*

În luna iulie 2002 au fost angajate 150 de persoane la locurile nou-create. Conform planului de afaceri coordonat cu organul emitent de subvenții, 30 % din suma totală a mijloacelor bănești primite s-au cheltuit pentru montajul și pregătirea pentru exploatare a mijloacelor fixe, iar restul – pentru formarea necesarului de active curente, calificarea profesională a persoanelor angajate și în alte scopuri curente. În perioada iulie-septembrie 2002 a fost calculată uzura mijloacelor fixe care alcătuiește 8 % din valoarea de intrare a acestora.

În baza datelor prezentate se întocmesc următoarele formule contabile reflectate în tabelul 9.7:

Tabelul 9.7

Înregistrări contabile privind primirea subvențiilor de stat

Nr. crt.	*Conținutul operațiunilor economice*	*Suma, lei*	*Corespondența conturilor*	
			debit	*credit*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1.	*Reflectarea sumei subvenției primite sub formă de mijloace bănești*	*75 000*	*242*	*423*
2.	*Reflectarea sumei subvenției primite sub formă de mijloace fixe*	*250 000*	*121*	*423*
3.	*Calcularea uzurii mijloacelor fixe (272 500 × 0,08)*	*21 800*	*712, 713, ...*	*124*
4.	*Reflectarea trecerii valorii subvenției primite la majorarea capitalului secundar după angajarea personalului la locuri nou-create [250 000 + (75 000 × 0,30)]*	*272 500*	*423*	*342*
5.	*Reflectarea constatării valorii subvenției primite ca venit (272 500 × 0,08)*	*21 800*	*342*	*622*

De menționat că a doua parte a subvențiilor primite sub formă de mijloace bănești în sumă de 52 500 lei (75 000 × 0,7) urmează a fi contabilizată prin metoda venitului.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Ce elemente componente pot diminua mărimea capitalului propriu al întreprinderii?
2. Cum se contabilizează depunerea mijloacelor fixe şi a materialelor în capitalul statutar al întreprinderii după data înregistrării de stat a acesteia?
3. În ce mod se ţine evidenţa analitică a capitalului nevărsat?
4. În baza cărui document justificativ se reflectă micşorarea capitalului statutar în debitul contului ***311 „Capital statutar"***?
5. În ce cazuri în contabilitatea întreprinderii poate fi înregistrat soldul debitor al contului ***312 „Capital suplimentar"***?
6. Cum se determină diferenţele de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar al întreprinderii?
7. La care valoare se reflectă în componenţa capitalului retras cotele din capital statutar dobândite de la proprietarii întreprinderii?
8. Ce formule contabile se întocmesc la anularea cotelor din capitalul statutar dobândite la un preţ mai mare decât cel nominal?
9. Care din rezervele specificate se înregistrează în componenţa capitalului propriu:
   - rezervele pentru plata concediilor angajaţilor formate pe seama consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii;
   - rezervele pentru dezvoltarea producţiei întreprinderii formate din profit;
   - rezervele pentru returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute formate pe seama cheltuielilor comerciale;
   - rezervele pentru acoperirea pierderilor şi majorarea capitalului social formate din profit?
10. Cum se contabilizează suma mijloacelor din rezervele prevăzute de statut utilizate pentru mărirea capitalului statutar?
11. Ce operaţiuni economice se reflectă în conturile contabile prin înregistrarea:
    Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi"
    Ct 321 „Rezerve stabilite de legislaţie"
    Ct 322 „Rezerve prevăzute de statut"
    Ct 323 „Alte rezerve"?
12. Cum va fi reflectată în contabilitate acoperirea pierderilor acumulate anterior pe seama profitului obţinut în anul de gestiune, conform deciziei luate de proprietarii întreprinderii, după prezentarea raportului financiar pentru anul de gestiune?
13. Ce formule contabile se întocmesc la anunţarea (calcularea) dividendelor intermediare şi anuale?
14. După ce criteriu se stabileşte metoda de contabilizare a subvenţiilor de stat acordate întreprinderii?
15. Ce înregistrare contabilă se întocmeşte după îndeplinirea condiţiilor aferente acordării subvenţiilor de stat contabilizate prin metoda capitalului?

Capitolul 10. Contabilitatea datoriilor

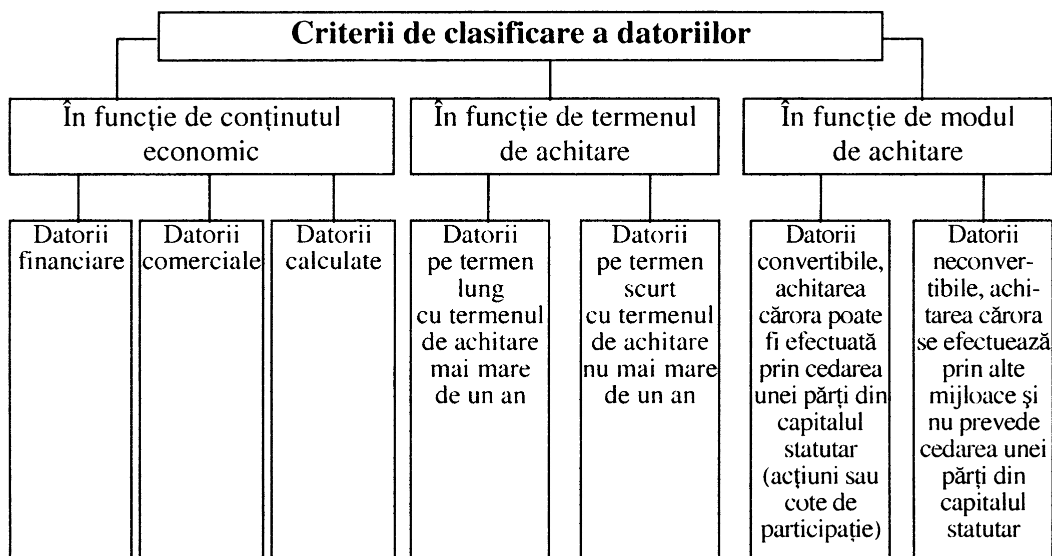
Obiectivele capitolului:

- ***Caracterizarea şi clasificarea datoriilor.***
- ***Explicarea modului de evaluare şi de constatare a datoriilor.***
- ***Prezentarea formelor de efectuare a decontărilor cu furnizorii (antreprenorii).***
- ***Prezentarea modului de contabilizare a datoriilor comerciale, financiare şi calculate.***

10.1. Caracteristica, componenţa şi clasificarea datoriilor

Datoriile reprezintă angajamente de plată ale întreprinderii faţă de furnizori pentru bunurile procurate şi serviciile prestate, faţă de personalul angajat privind retribuirea muncii, faţă de stat privind plata impozitelor şi taxelor, faţă de alte persoane juridice şi fizice.

În contabilitate şi rapoartele financiare datoriile se clasifică după diferite criterii (schema 10.1).



Schema 10.1. Clasificarea datoriilor

Datoriile întreprinderii **la etapa constatării** lor pot fi exprimate în valută națională – în cazul când provin din țară sau în valută străină – dacă provin din străinătate. Datoriile în valută străină sunt reflectate în contracte, documente primare de achiziționare a mărfurilor etc., însă la etapa înregistrării în conturile contabile și rapoartele financiare datoriile trebuie recalculate în valută națională.

Datoriile exprimate în valută străină în urma modificării cursului de schimb valutar din momentul apariției acestora până la momentul achitării lor, pot genera venituri – în cazul diferențelor favorabile de curs valutar sau pierderi – în cazul diferențelor nefavorabile de curs valutar.

În conformitate cu ***Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare***, datoriile se constată și pot fi reflectate în *Bilanțul contabil* în cazul când se respectă următoarele condiții:

a) există probabilitatea diminuării în viitor a activelor (mijloacelor bănești și altor active proprii) care sunt purtători de avantaje economice,
b) suma la care se constată datoriile poate fi evaluată veridic.

Datoriile se constată și se evaluează la suma nominală, inclusiv TVA și alte impozite și taxe care urmează a fi achitate.

După constatare datoriile se reflectă în contabilitate în baza principiului specializării exercițiilor – atunci când au fost înregistrate în documentele contabile, fiind incluse în rapoartele financiare în perioada la care se referă, dar nu atunci când se plătesc mijloacele bănești sau se transmit alte active în schimb.

Rapoartele financiare întocmite în baza principiului specializării exercițiilor informează utilizatorii nu numai despre tranzacțiile anterioare, ci și despre angajamentele de plată a mijloacelor bănești în perspectivă.

Datoriile se înregistrează în baza documentelor de livrare cu regim special care însoțesc bunurile intrate de la furnizori sau serviciile prestate de către aceștia. Pentru livrările impozabile cu TVA se întocmesc facturi fiscale, iar pentru livrările neimpozabile – facturi de expediție. Pentru unele bunuri materiale sunt necesare documente suplimentare. Astfel, la livrarea produselor alimentare se prezintă certificatul de calitate.

10.2. Contabilitatea datoriilor financiare

În condițiile economiei de piață întreprinderile au nevoie de resurse majore pentru asigurarea continuități activității economice, finanțarea unor proiecte de dezvoltare și investiții etc. Insuficiența periodică a surselor proprii de finanțare impune o cerere mare a întreprinderii privind resursele împrumutate.

Datoriile financiare includ datoriile legate de angajarea capitalului atras. Capitalul atras îl constituie creditele bancare şi împrumuturile în valută naţională şi străină primite de către întreprindere de la alte persoane fizice şi juridice, pe un termen stabilit şi pentru o anumită plată.

Datoriile financiare cuprind:

- *creditele, inclusiv overdrafturile.* Creditele sunt primite de la instituţiile bancare. Overdraftul este un credit bancar primit de întreprindere prin eliberarea unui cec, a dispoziţiilor de plată la o sumă care depăşeşte soldul mijloacelor băneşti în contul de decontare. Condiţiile overdraftului sunt stipulate în contractul încheiat între bancă şi client în momentul deschiderii contului bancar.
- *împrumuturile.* Acestea pot fi primite de la întreprinderi – părţi nelegate şi legate, persoane fizice, personalul întreprinderii etc.

În funcţie de termenul rambursării, creditele bancare şi împrumuturile pot fi:

- *pe termen scurt*, al căror termen de achitare nu depăşeşte 12 luni calendaristice, fiind o sursă de formare a mijloacelor circulante;
- *pe termen lung*, cu durata de achitare mai mare de 12 luni calendaristice, primite în scopul efectuării investiţiilor capitale şi financiare pe termen lung, procurării de mijloace fixe, echipamente, utilaje, noi tehnologii, achiziţii de întreprinderi.

Modul de creditare, de primire şi de rambursare a creditelor bancare este reglementat de contractele de credit şi actele normative bancare în vigoare.

Creditele bancare şi împrumuturile pot fi primite direct sub formă de mijloace băneşti, în urma încheierii unui *contract de credit sau de împrumut* între creditor şi debitor, prin emisiunea de obligaţiuni, cambii financiare, acţiuni privilegiate, scontare de cambii şi alte titluri de datorii. Creditele bancare şi împrumuturile pot fi primite în valută naţională şi străină. În funcţie de modul de obţinere a împrumuturilor, de valută şi creditorul care le acordă, în cadrul conturilor de credite şi împrumuturi se deschid subconturi.

Emisiunea titlurilor de împrumut (obligaţiunilor) reprezintă o modalitate de contractare a capitalului atras. Modul de plasare, de circulaţie şi de anulare a obligaţiunilor este reglementat de actele legislative în vigoare: ***Legea privind societăţile pe acţiuni*** nr.1134–XIII din 02.04.1997, cu modificările şi completătile ulterioare, ***Legea cu privire la piaţa valorilor mobiliare*** nr.199-XIV din 18.11.1998, cu modificările şi completările ulterioare. **Obligaţiunea** este un document care atestă dreptul proprietarului (obligatarului) de a primi suma vărsată în contul achitării obligaţiunii şi dobânda sau un alt profit aferent în mărimea şi în termenul stabilite prin decizia

de emitere a obligațiunilor. **Valoarea nominală** a obligațiunii societății trebuie să se împartă la 100 lei, iar termenul de circulație a obligațiunilor să fie de cel puțin un an.

Obligațiunle pot fi clasificate după diferite criterii, conform cărora acestea se împart în garantate şi negarantate, cu scadență unică sau în serie, nominale şi la purtător.

Obligațiunile pot fi emise la o valoare de piață egală cu valoarea nominală sau care diferă de aceasta. În cazurile în care rata nominală a dobânzii privind obligațiunile este mai mică decât rata de piață a dobânzii, obligațiunile se emit cu **discont**, fiind egal cu diferența dintre valoarea nominală şi prețul de emisiune. Dacă obligațiunile au o rată nominală a dobânzii mai mare decât rata de piață a acestora, ele se emit **cu primă**.

Valoarea **primei** sau **discontului** reprezintă sume care rectifică valoarea împrumutului până la valoarea de rambursat, de aceea ele se reflectă în conturile contabile respectiv cu sume obişnuite sau negative.

Discontul şi **prima** calculată la emisiunea de obligațiuni influențează cheltuielile privind împrumuturile şi valoarea de bilanț a acestora. La scadența împrumutului valoarea lui trebuie să fie egală cu valoarea nominală, de aceea discontul şi prima se amortizează pe perioada acordării împrumutului prin trecerea la cheltuielile sau veniturile perioadei sau fiind capitalizată, conform ***S.N.C. 23 „Cheltuieli privind împrumuturile"***.

La amortizarea discontului şi/sau primei în literatura de specialitate se cunosc două metode: *metoda liniară*, conform căreia suma acestora se amortizează proporțional pe durata împrumutului, şi *metoda dobânzii efective* care presupune utilizarea ratei de piață a dobânzii la momentul emisiunii asupra sumei rămase de rambursat în fiecare perioadă de plată a dobânzilor.

În vederea evitării unor riscuri la încasarea creditelor acordate, pot fi aplicate diferite forme de asigurare a creditului, şi anume: gajul propriu-zis; scrisoarea de garanție; contractul de cauțiune; depozitul; asigurarea răspunderii pentru neachitare; cesiunea de creanțe, cambii sau alte titluri de datorii. În acest scop între debitor şi creditor se încheie un *contract de gaj* care trebuie vizat de notar.

Dacă debitorul nu poate rambursa împrumutul, gajul trece în proprietatea creditorului, reflectându-se ca operațiuni de vânzare a patrimoniului.

Achitarea sumei creditului şi a dobânzii calculate se efectuează de către debitor prin virament bancar printr-o dispoziție de plată; emiterea cecului de decontare; depunerea de numerar; în cazuri aparte – prin trecerea în cont a încasării din vânzarea valorilor de mărfuri şi materiale, precum şi prin dispoziția incaso a băncii, dacă există o prevedere în acordul de credit sau la sosirea termenului de plată, în conformitate cu angajamentele la termen.

Împrumuturile pot fi restituite până la sau după scadenţă. Din punctul de vedere al volumului, împrumuturile pot fi rambursate în rate, în sume egale sau neegale – crescânde sau descrescânde, anual, semestrial, trimestrial, lunar sau în altă periodicitate ori în sumă totală la scadenţă.

La restituirea împrumuturilor contractele de credit şi gaj îşi pierd valabilitatea, iar întreprinderea debitoare primeşte un aviz privind achitarea datoriei sale, inclusiv dobânzile pentru prezentarea acestuia la notarul care a înregistrat contractul de gaj.

Evidenţa analitică a creditelor bancare şi împrumuturilor se ţine pe feluri de credite şi împrumuturi, pe termene de rambursare, pe creditori şi pe băncile care le-au acordat.

Pentru evidenţa creditelor bancare pe termen scurt şi lung sunt destinate respectiv conturile:

- ***511 „Credite bancare pe termen scurt", 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi"*** şi
- ***411 „Credite bancare pe termen lung", 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariaţi".***

Pentru evidenţa împrumuturilor pe termen scurt şi lung sunt destinate respectiv conturile:

- ***513 „Împrumuturi pe termen scurt"*** şi
- ***413 „Împrumuturi pe termen lung".***

Aceste conturi sunt conturi de pasiv. În creditul lor se reflectă sumele creditelor bancare şi împrumuturilor pe termen scurt şi lung primite, iar în debit – suma creditelor şi împrumuturilor rambursate. Soldul este creditor şi reprezintă datoriile întreprinderii aferente creditelor bancare şi împrumuturilor pe termen scurt şi lung nerambursate la finele perioadei de gestiune.

Creditele bancare şi împrumuturile primite se reflectă prin formula contabilă:

Dt 241 „Casa" sau
Dt 242 „Cont de decontare", sau
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi"
Ct 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariaţi"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt"
Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung".

Contractul de credit şi/sau împrumut poate stipula utilizarea cu scop determinat a acestora prin achitarea datoriilor pe seama creditelor şi împrumuturilor care se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 414 „Alte datorii financiare pe termen lung" sau
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", sau
Dt 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate ", sau
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi"
Ct 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariaţi"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt"
Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung".

Exemplul 10.1

În anul 2002 întreprinderea a primit următoarele credite:

- *credit bancar sub formă de mijloace băneşti în conturile bancare în sumă de 2 milioane lei pe un termen de 3 ani, cu o dobândă anuală de 26 %;*
- *credit bancar prin achitarea de către instituţia bancară a datoriei pentru utilajul de producţie procurat în sumă de 600 000 lei, pe un termen de 11 luni, cu o dobândă anuală de 24 %.*

Întreprinderea a emis şi a vândut 200 de obligaţiuni cu valoarea nominală de 600 lei, pe un termen de 5 ani, cu dobânda anuală de 10 %.

Operaţiunile aferente primirii împrumuturilor se vor reflecta în conturi astfel:

Încasarea sumei creditului bancar sub formă de mijloace băneşti:

Dt	***242 „Cont de decontare"***	*2 000 000 lei*
Ct	***411 „Credite bancare pe termen lung"***	*2 000 000 lei.*

Înregistrarea creditului bancar prin achitarea nemijlocită a datoriilor:

Dt	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*600 000 lei*
Ct	***511 „Credite bancare pe termen scurt"***	*600 000 lei.*

Emiterea şi vânzarea de obligaţiuni:

Dt	***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***	*120 000 lei*
Ct	***413 „Împrumuturi pe termen lung"*** *şi*	*120 000 lei.*
Dt	***242 „Cont de decontare"***	*120 000 lei*
Ct	***229 „Alte creanţe pe termen scurt"***	*120 000 lei.*

Creditele bancare pot fi primite de întreprindere de la băncile comerciale, prin scontarea cambiilor.

Operaţiunile privind scontarea cambiilor şi/sau a altor titluri de datorii se reflectă la deţinătorul de cambii pe creditul conturilor ***511„Credite bancare pe***

termen scurt", 411 „Credite bancare pe termen lung" şi debitul conturilor de mijloace băneşti la sumele efectiv primite.

Pentru determinarea corectă a mărimii discontului sau primei aferente emisiunii de obligaţiuni de amortizat întreprinderea poate deschide subconturi separate în cadrul conturilor de împrumuturi, cum ar fi subcontul ***„Prime sau disconturi privind împrumuturile pe termen lung"*** – în cadrul contului ***413 „Împrumuturi pe termen lung"***.

Exemplul 10.2

La 3 ianuarie 2002 întreprinderea a emis 1 000 de obligaţiuni cu valoarea nominală de 200 lei, pe un termen de 3 ani, cu dobânda anuală de 10 %. Rata de piaţă a dobânzii a constituit 8,5%, de aceea obligaţiunile au fost vândute la o valoare de piaţă de 210 lei. Prima înregistrată la emisiunea obligaţiunilor a constituit 10 000 lei [(210 – 200) × 1000].

Operaţiunile menţionate au fost reflectate în contabilitate astfel:

La valoarea nominală a împrumutului obligatar:

Dt 242 „Cont de decontare" *200 000 lei*

Ct 413 "Împrumuturi pe termen lung", subcontul „Valoarea nominală a împrumuturilor pe termen lung" *200 000 lei.*

La suma primei determinată ca diferenţa dintre valoarea de piaţă şi valoarea nominală a obligaţiunilor:

Dt 242 „Cont de decontare" *10 000 lei*

Ct 413 "Împrumuturi pe termen lung", subcontul „Prime sau disconturi privind împrumuturile pe termen lung" *10 000 lei.*

Prima din emisiune a fost amortizată pe durata acordării împrumutului în curs de trei ani prin metoda liniară. Suma primei amortizate de 83,33 lei [(10 000 lei : (3 × 4)] a fost reflectată în contabilitate trimestrial, corespunzător fiecărei plăţi de dobânzi:

- *trecerea primei de amortizat la categoria datoriilor pe termen scurt:*

Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung", subcontul „"Prime sau disconturi privind împrumuturile pe termen lung" *83,33 lei*

Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt", subcontul „"Prime sau disconturi privind împrumuturile pe termen scurt" *83,33 lei;*

- *amortizarea primei la sumele trimestriale:*

Dt 513 „Împrumuturi pe termen scurt", subcontul „"Prime sau disconturi privind împrumuturile pe termen scurt" *83,33 lei*

Ct 622 „Venituri ale activităţii financiare" *83,33 lei.*

Obligaţiunile pot fi vândute la data care coincide cu ziua de plată a dobânzii sau între zilele de plată a acesteia, de aceea apare necesitatea calculării şi contabilizării dobânzilor acumulate de la ultima dată de plată a veniturilor pe dobânzi până la data vânzării titlurilor de împrumut. Pentru reducerea cheltuielilor legate. de evidenţa fiecărui titular de obligaţiune şi calcularea dobânzii pentru fiecare dată de vânzare, suma dobânzii acumulată se

încasează în prealabil de la investitori la data vânzării, pentru ca ulterior să fie restituită împreună cu dobânda pentru perioada efectivă de deţinere a titlurilor de împrumut. Suma dobânzii acumulate se reflectă ca datorii privind împrumuturile şi se anulează în prima perioadă a plăţii dobânzilor.

Exemplul 10.3

La 1 februarie 2001 întreprinderea a vândut 2 000 de obligaţiuni cu valoarea nominală de 100 lei, pe un termen de 5 ani. Dobânda anuală aferentă obligaţiunilor este de 8 % cu o perioadă de plată de două ori pe an – la 1 ianuarie şi 1 iulie.

Operaţiunile menţionate au fost reflectate în contabilitate astfel:

Încasarea împrumutului prin emisiunea de obligaţiuni:

Dt 242 „Cont de decontare" *200 000 lei*

Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung", subcontul „Valoarea nominală a împrumuturilor pe termen lung" *200 000 lei.*

La suma dobânzilor acumulate de la data emisiunii până la data vânzării titlurilor de împrumut – 1333,33 lei [200 000 lei × 0,08 × 1 : 12]:

Dt 242 „Cont de decontare" *1 333,33 lei*

Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung", subcontul „Datorii privind dobânzile acumulate" *1 333,33 lei.*

La prima scadenţă a dobânzilor suma dobânzilor acumulate se restituie investitorilor în mărimea totală:

- *la suma dobânzii calculate pentru perioada efectivă de deţinere a obligaţiunilor 6 666,67 lei [200 000 lei × 0,08 × 5 : 12]:*

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale" *6 666,67 lei*

Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung", subcontul „Valoarea nominală a împrumuturilor pe termen lung" *6 666,67 lei;*

- *la suma dobânzilor achitate la 1 iulie 2001:*

Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung", subcontul „"Datorii privind dobânzile acumulate" *1 333,33 lei*

Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung", subcontul „Valoarea nominală a împrumuturilor pe termen lung" *6 666,67 lei*

Ct 242 „Cont de decontare" *8 000 lei.*

În contabilitate pentru generalizarea informaţiei privind existenţa şi mişcarea garanţiilor acordate în vederea asigurării îndeplinirii datoriilor şi plăţilor, precum şi a cambiilor transmise prin gir, este destinat contul extrabilanţier ***943 „Garantarea datoriilor şi plăţilor acordate".*** Evidenţa garanţiilor se ţine la sumele indicate în garanţii sau contracte.

Creditele bancare pot fi acordate personalului propriu pentru construcţia locuinţelor şi alte scopuri prevăzute de legislaţie, precum şi pentru achitarea documentelor de decontare ale întreprinderilor de comerţ pentru mărfurile vândute pe credit salariaţilor. Creditele bancare pentru salariaţi pot fi acordate prin intermediul întreprinderii care le primeşte şi apoi le eliberează

personalului sau prin acordarea directă acestuia de către instituția bancară, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"
Ct 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați".

Dacă termenul de rambursare a datoriilor privind creditele şi împrumuturile pe termen lung nu depăşeşte 12 luni calendaristice, acestea se trec în categoria datoriilor pe termen scurt prin formula contabilă:

Dt 411 „Credite bancare pe termen lung" sau
Dt 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați", sau
Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt".

Restituirea creditelor şi împrumuturilor se înregistrează prin creditarea conturilor mijloacelor băneşti şi debitarea unuia din conturile de evidență a creditelor sau împrumuturilor:

Dt 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Dt 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"
Dt 411 „Credite bancare pe termen lung"
Dt 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați"
Dt 513 „Împrumuturi pe termen scurt"
Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung"
Ct 241 „Casa" sau
Ct 242 „Cont de decontare", sau
Ct 243 „Cont valutar".

Rambursarea creditelor bancare primite în urma scontării cambiilor poate avea loc pe seama mijloacelor băneşti din conturile bancare ale întreprinderii sau a mijloacelor primite de către bancă de la debitori în vederea achitării cambiei gajate.

După avizarea de către bancă a întreprinderii care a transmis cambia ca gaj privind stingerea cambiei de către debitor se întocmeşte formula contabilă:

Dt 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Dt 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 134 „Creanțe pe termen lung" sau
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale".

Concomitent, cambiile transmise anterior ca gaj şi restituite de bancă se anulează de către întreprindere prin înregistrarea în creditul contului ***943 „Garantarea datoriilor şi plăților acordate"***.

Creditele bancare şi împrumuturile cu termen expirat sunt reflectate distinct în subconturile deschise în cadrul conturilor de evidenţă a creditelor şi împrumuturilor, în care au fost înregistrate anterior.

Contabilitatea cheltuielilor privind împrumuturile

Întreprinderea suportă unele cheltuieli privind capitalul atras sub formă de dobânzi aferente creditelor şi împrumuturilor şi alte cheltuieli numite cheltuieli privind împrumuturile. **Cheltuielile privind împrumuturile** reprezintă cheltuielile aferente plăţii dobânzii şi/sau alte cheltuieli suportate de întreprindere în legătură cu primirea şi utilizarea mijloacelor împrumutate.

Acestea cuprind:

1) dobânzile aferente împrumuturilor şi creditelor pe termen scurt şi pe termen lung, inclusiv overdraftul bancar, a căror mărime este stabilită în contractul de credit şi se determină în funcţie de suma creditului primit (nerestituit), termenul de acordare şi cota procentuală. La calcularea acestora se ia în consideraţie mărimea fixă sau variabilă a dobânzilor, modul de stabilire a numărului de zile al perioadei de calcul şi anului (numărul efectiv al lunii sau al anului sau 30 de zile şi respectiv 360 de zile), perioada de calcul a dobânzii, determinarea zilei de la începutul şi sfârşitul perioadei de calcul al dobânzii etc.;
2) amortizarea reducerilor (scontului) sau premiilor privind împrumuturile;
3) amortizarea altor cheltuieli aferente primirii împrumuturilor;
4) plăţile financiare aferente arendei finanţate constatate în conformitate cu ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)”***;
5) diferenţele de curs privind împrumuturile primite în valută străină şi examinate drept corecţii la cheltuielile aferente plăţii dobânzilor.

Modul de determinare a cheltuielilor privind împrumuturile şi de contabilizare a acestora sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 23 „Cheltuieli privind împrumuturile”***, conform căruia există două metode de constatare a cheltuielilor privind împrumuturile:

- *metoda recomandată de* ***S.N.C. 23 „Cheltuieli privind împrumuturile”***;
- *metoda alternativă admisibilă.*

Metodele de constatare a cheltuielilor privind împrumuturile se stabilesc de fiecare întreprindere în mod independent şi se reflectă în politica de contabilitate adoptată pentru anul de gestiune. Întreprinderea poate utiliza ambele metode pentru diferite obiecte de creditare.

La utilizarea metodei recomandate de ***S.N.C. 23***, cheltuielile privind împrumuturile se constată ca cheltuială în perioada de gestiune în care au fost

suportate de întreprindere, indiferent de momentul plății acestora, precum și de destinația și utilizarea efectivă a împrumuturilor primite. Contabilizarea acestor cheltuieli se efectuează în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"***. În acest caz cheltuielile de împrumut se includ în componența altor cheltuieli operaționale, se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare* al perioadei de gestiune și se scad din venituri la determinarea rezultatului financiar (profitului/pierderii) al perioadei de gestiune, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"
Ct 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt"
Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung".

În cazul aplicării metodei alternative admisibile cheltuielile privind împrumuturile se capitalizează, adică se includ în valoarea de bilanț a **activelor calificate**, care reprezintă activele ce necesită în mod obligatoriu o perioadă lungă de creare și de pregătire spre utilizare după destinație sau spre vânzare. Se supun capitalizării numai cheltuielile privind împrumuturile legate nemijlocit de achiziționarea, construcția, pregătirea pentru punerea în funcțiune sau producția activelor calificate, care pot fi diminuate cu orice venit obținut din utilizarea provizorie a acestor împrumuturi în alte scopuri până la investirea lor într-un activ calificat și cu suma subvențiilor de stat primite pentru investiții în activele calificate. Cheltuielile privind împrumuturile se includ în valoarea activelor calificate, dar nu mai mult decât valoarea de recuperare sau valoarea realizabilă netă a acestora, diferența fiind trecută parțial sau integral la majorarea cheltuielilor perioadei sau micșorarea capitalului propriu. Capitalizarea cheltuielilor privind împrumuturile se reflectă prin formula contabilă:

Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuție" sau
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție", sau
Dt 122 „Terenuri", sau
Dt 125 „Resurse naturale", sau
Dt 215 „Producția în curs de execuție"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt"
Ct 413 „Împrumuturi pe termen lung".

Datoriile financiare convertibile se înregistrează în subconturile speciale ale conturilor ***411 „Credite bancare pe termen lung"*** şi ***413 „Împrumuturi pe termen lung"***.

În contabilitate înregistrările privind convertirea datoriilor financiare pe termen lung se reflectă în nota contabilă după înregistrarea de stat, plasarea acţiunilor (cotelor de participare) şi efectuarea modificărilor în documentele de constituire la organele de stat respective prin formula contabilă:

Dt 411 „Credite bancare pe termen lung"
Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung"
Ct 537 „Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi" sau
Ct 311 „Capital statutar".

Informaţia privind calcularea şi mişcarea datoriilor privind creditele bancare şi împrumuturile se reflectă în registrele pentru conturile respective întocmite poziţional pentru evidenţa tipurilor de credite şi împrumuturi şi a creditorilor. La sfârşitul perioadei de gestiune informaţia din aceste registre se trece în *Cartea mare* şi, după verificare, se reflectă în *Bilanţul contabil*.

10.3. Evidenţa datoriilor comerciale

Datoriile comerciale cuprind angajamentele de plată ale întreprinderii faţă de furnizori, antreprenori şi alţi creditori pentru activele procurate, avansurile primite şi serviciile de care întreprinderea a beneficiat.

Decontările privind achitarea datoriilor faţă de furnizori, de regulă, se efectuează prin virament, dar sunt posibile şi decontări în numerar cu respectarea limitei stabilite prin ***Legea cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi*** nr.845-XII din 03.01.1992, cu modificările şi completările ulterioare.

Decontările prin virament se efectuează conform ***Regulamentului privind decontările fără numerar în Republica Moldova*** nr.25/11-02 din 12.07.1996, cu modificările şi completările ulterioare (în continuare – ***Regulament***) aprobat prin hotărârea Consiliului de Administraţie al B.N.M.

Conform ***Regulamentului***, formele de bază ale decontărilor prin virament se bazează pe:

1. ***Dispoziţia de plată*** – dispoziţie dată de către plătitor băncii care îl deserveşte de a transfera beneficiarului o anumită sumă de bani.
2. ***Dispoziţia de plată acceptată*** – dispoziţie de transfer a unei sume de bani dată de către plătitor băncii plătitoare prin oficiul poştal pe numele unor cetăţeni (pensii, pensii alimentare, salarii, cheltuieli de deplasare, onorarii etc.).

3. ***Cererea-dispoziţie de plată*** – cererea beneficiarului către plătitor de a plăti, în baza documentelor de expediere remise lui în afara băncii, valoarea producţiei livrate, serviciilor prestate şi alte plăţi conform contractului.
4. ***Acreditivul*** – angajamentul unei bănci de a plăti o sumă determinată beneficiarului pentru marfa livrată sau serviciile prestate la prezentarea documentelor ce confirmă că marfa a fost expediată sau serviciile au fost prestate.
5. ***Cecul*** – document de decontare prin care emiţătorul de cec dă ordin băncii plătitoare de a plăti o anumită sumă de bani la prezentarea unui cec de către beneficiarul de cec.
6. ***Dispoziţia incaso*** (dispoziţia incaso trezorerială) – dispoziţia beneficiarului privind virarea incontestabilă a unei anumite sume de mijloace băneşti din contul plătitorului fără consimţământul lui, în baza documentelor executorii sau a altor acte legislative care prevăd dreptul virării incontestabile.

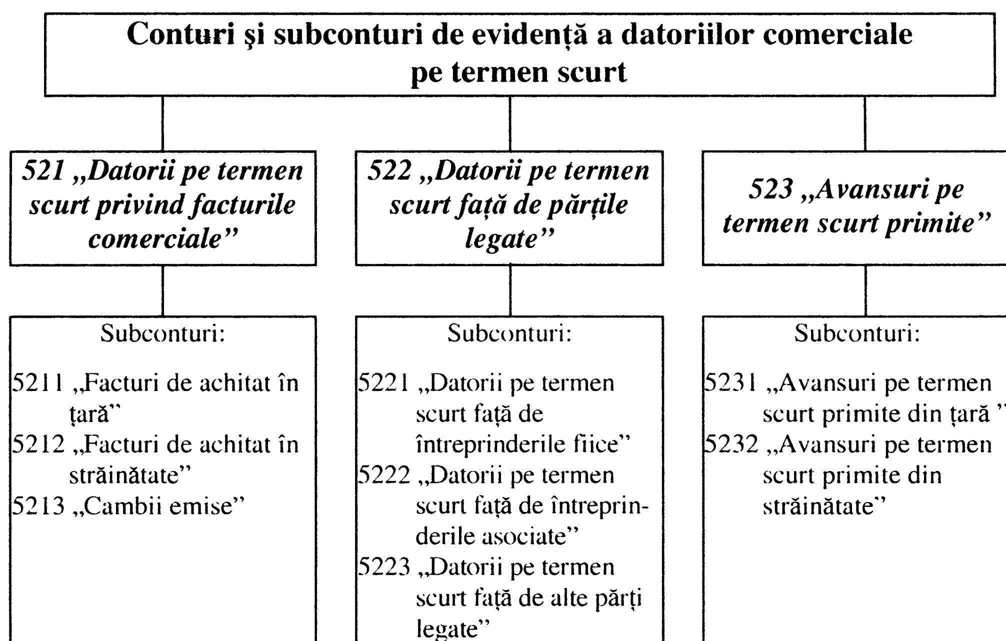
Pe lângă formele de decontări enumerate întreprinderea poate utiliza şi cambiile. Modul de utilizare a acestora este stabilit prin ***Legea cambiei*** nr.1527-XII din 22.06.1993.

Există anumite reguli generale privind decontările care sunt obligatorii pentru bănci şi clienţii acestora. Astfel, conform pct.4 din ***Regulament***, unicul mijloc de plată legal pe teritoriul Republicii Moldova îl constituie moneda naţională – leul moldovenesc, adică decontările în valută străină se permit numai cu partenerii de afaceri din alte ţări. Totodată, potrivit pct.6 din ***Regulament***, nu se admite efectuarea de către o întreprindere a plăţii pentru achitarea angajamentelor (datoriilor, altor obligaţiuni) altei întreprinderi faţă de o terţă persoană.

Evidenţa analitică a datoriilor comerciale se ţine pe fiecare furnizor, antreprenor, creditor, pe termene de apariţie şi de stingere a datoriilor.

Pentru evidenţa sintetică a datoriilor comerciale şi a avansurilor primite pe termen scurt sunt destinate conturile de pasiv ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate", 523 „Avansuri pe termen scurt primite"***. În creditul acestor conturi se înregistrează creşterea datoriilor comerciale şi încasarea avansurilor de la cumpărători (creşterea datoriei faţă de aceştia), iar în debit – achitarea datoriilor şi utilizarea avansurilor (stingerea creanţelor comerciale). Soldul conturilor nominalizate este creditor şi reprezintă datoriile comerciale ale întreprinderii la o anumită dată, fiind reflectat în capitolul V din *Bilanţul contabil*, posturile căruia coincid cu denumirile conturilor specificate.

Componenţa conturilor de evidenţă a datoriilor comerciale pe termen scurt poate fi ilustrată în modul următor (schema 10.2).



Schema 10.2. Conturile de evidenţă a datoriilor comerciale pe termen scurt

Să examinăm, mai întâi, modul de utilizare a conturilor de evidenţă a datoriilor comerciale pe termen scurt la procurarea activelor şi beneficierea de servicii. Formulele contabile întocmite în acest scop sunt următoarele:

- la reflectarea valorilor materiale intrate de la furnizori (fără TVA):

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate";

- la reflectarea valorii serviciilor prestate de către furnizori şi antreprenori (fără TVA):

Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"

Dt 712 „Cheltuieli comerciale”
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative”
Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii”
Dt 722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”
Dt 811 „Producţia de bază”
Dt 812 „Activităţi auxiliare”
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie”
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” sau
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate”.

Conform art.102 din ***Codul fiscal***, subiecţii impozabili înregistraţi ca plătitori de TVA au dreptul la trecerea în cont a TVA achitată sau care urmează a fi achitată privind valorile materiale şi serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător în cazul când dispun de:

a) factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate în ţară pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA; sau
b) documentul eliberat de autorităţile vamale care confirmă achitarea TVA aferentă mărfurilor importate.

La suma TVA aferentă procurărilor efectuate în ţară se întocmeşte formula contabilă:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”, subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” sau
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate”.

Conform art.102 alin.(2) din ***Codul fiscal***, suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată privind valorile materiale şi serviciile procurate care se folosesc pentru efectuarea livrărilor scutite de TVA nu se trece în cont şi se raportează la consumuri sau cheltuieli.

Potrivit prevederilor ***Codului fiscal***, TVA poate fi raportată la consumuri sau cheltuieli în perioada de gestiune în care valorile materiale procurate se folosesc pentru efectuarea livrărilor scutite de TVA.

Exemplul 10.4

În luna februarie 2003 întreprinderea „A” a beneficiat de servicii pentru încălzire acordate de către „Termocom” S.A. în valoare de 4 800 lei, inclusiv TVA. Întreprinderea „A” nu este plătitor de TVA.

Luând în consideraţie faptul că serviciile acordate se referă integral la perioada de gestiune curentă, valoarea acestora, inclusiv TVA, se reflectă în consumurile şi cheltuielile perioadei respective.

La întreprinderea „A” serviciile de încălzire au fost repartizate în modul următor:

- *pentru încălzirea secției producției de bază* — *3 600 lei*
- *pentru încălzirea obiectelor cu destinație generală și administrativă* — *1 200 lei.*

În baza datelor din exemplu se întocmește următoarea formulă contabilă:

Dt	***813 „Consumuri indirecte de producție"***	*3 600 lei*
Dt	***713 „Cheltuieli generale și administrative"***	*1 200 lei*
Ct	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*4 800 lei.*

Sumele TVA aferente valorilor materiale procurate pentru efectuarea livrărilor scutite de TVA, neutilizate în perioada de gestiune în care au fost procurate (se află în stocuri), trebuie incluse în valoarea materialelor procurate.

Exemplul 10.5

În luna noiembrie 2002 întreprinderea „B" a procurat hârtie în valoare de 240 000 lei, inclusiv TVA – 40 000 lei, pentru activitatea editorială desfășurată pe parcursul anului 2003. Activitatea editorială nu se impozitează cu TVA.

La procurarea hârtiei se va întocmi formula contabilă la valoarea hârtiei, inclusiv TVA:

Dt	***211 „Materiale"***	*240 000 lei*
Ct	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*240 000 lei.*

În acest caz suma TVA va fi raportată la consumuri pe măsura utilizării hârtiei.

Exemplul 10.6

Utilizând datele din exemplul 10.5, să admitem că în luna ianuarie va fi consumată hârtie în valoare de 26 000 lei, inclusiv TVA – 4 333 lei.

Suma TVA va fi raportată la consumuri în componența valorii totale a hârtiei consumate prin întocmirea formulei contabile:

Dt	***811 „Producția de bază"***	*26 000 lei*
Ct	***211 „Materiale"***	*26 000 lei.*

Valoarea mărfurilor și serviciilor procurate din alte țări nu include TVA. De aceea, pentru ca agenții economici care procură mărfuri din Republica Moldova și din alte țări să fie în aceleași condiții, la intrarea mărfurilor în țară (cu toate că în documentele furnizorului străin nu este indicată suma TVA), importatorul trebuie să achite TVA la data declarării mărfurilor în punctele vamale. Totodată după achitarea sumei TVA importatorului i se permite trecerea în cont a acesteia în cazul când el este plătitor de TVA. În caz contrar, suma TVA se include în valoarea activelor procurate.

Să întocmim formulele contabile pentru mărfurile și serviciile importate în baza următorului exemplu.

Exemplul 10.7

Întreprinderea importatoare înregistrată ca plătitor de TVA a procurat de peste hotare mărfuri în valoare de 100 000 lei. La punctul vamal de trecere a frontierei ea trebuie să achite TVA în sumă de 20 000 lei (100 000 × 20 : 100). Datorită faptului că întreprinderea poate trece mărfurile prin vamă numai după achitarea TVA, ea achită TVA anticipat prin virament (varianta I) sau în numerar (varianta II). În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

Varianta I. Achitarea TVA în avans

- *reflectarea valorii mărfurilor procurate (fără TVA):*

Dt 217 „Mărfuri" *100 000 lei*
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" *100 000 lei;*

- *achitarea în avans prin virament a sumei TVA:*

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt" *20 000 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *20 000 lei;*

- *trecerea în cont a sumei TVA în baza declarației vamale:*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" *20 000 lei*
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt" *20 000 lei.*

Varianta II. Achitarea TVA în numerar

Banii primiți de titularul de avans care trebuie să achite TVA se reflectă în prealabil prin formula contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" *20 000 lei*
Ct 241 „Casa" *20 000 lei.*

Suma TVA achitată în numerar la punctul vamal:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" *20 000 lei*
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" *20 000 lei.*

*Dacă întreprinderii i se acordă vacanță vamală la achitarea TVA până la 90 de zile (potrivit art.126 și 127 din Codul vamal al Republicii Moldova nr.1149-XIV din 20.07.2000), în conformitate cu legea bugetului pe anul respectiv (art.3 din **Legea bugetului de stat pe anul 2003**) la sumele respective se întocmesc formulele contabile:*

- *reflectarea sumei TVA calculate, conform datelor din declarația vamală:*

Dt 226 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" *20 000 lei*
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" *20 000 lei;*

- *achitarea ulterioară a TVA:*

Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt" *20 000 lei*
Ct 242 „Cont de decontare" *20 000 lei;*

- *trecerea în cont a sumei TVA după achitarea acesteia:*

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"
Ct 226 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat".

Achitarea datoriilor față de furnizori pentru bunurile materiale procurate în țară și peste hotarele ei se reflectă prin întocmirea formulelor contabile, în funcție de formele de decontări:

- prin conturile bancare:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci";

- în numerar:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 241 „Casa";

- pe seama creditelor bancare:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 411 „Credite bancare pe termen lung";

- prin schimbul de mărfuri (servicii):
  - între părțile nelegate:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau

  - între părțile legate:

Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Ct 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate";

- pe seama avansurilor acordate anterior:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate".

La rândul său, avansurile acordate anterior se reflectă prin formula contabilă:

Dt 224 „Avansuri pe termen scurt acordate"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

În cazul neachitării la timp a datoriilor față de furnizori conform contractului pot fi calculate amenzi care se reflectă prin formula contabilă:
Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Ct 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate", sau
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

Întreprinderea poate să primească avansuri în contul vânzării ulterioare a producției fabricate (prestării serviciilor) care până la livrarea producției (prestarea serviciilor) se consideră datorii. Primirea și utilizarea avansurilor se reflectă în contabilitate prin întocmirea următoarelor formule contabile:

- la suma avansurilor primite:

Dt 241 „Casa" sau
Dt 242 „Cont de decontare", sau
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 523 „Avansuri pe termen scurt primite";

- la suma TVA aferentă avansurilor primite:

Dt 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";

- la achitarea sumei TVA aferentă avansului primit:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 242 „Cont de decontare";

- la livrarea produselor (acordarea serviciilor):

Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"
Ct 611 „Venituri din vânzări"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";

- la achitarea (stingerea) creanțelor pe seama avansurilor primite:

Dt 523 „Avansuri pe termen scurt primite"
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale" sau
Ct 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate";

Suma TVA achitată în avans se trece în contul sumei calculate la valoarea produselor livrate (serviciilor prestate) prin formula contabilă:
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct 225 „Creanțe pe termen scurt" privind decontările cu bugetul".

10.4. Contabilitatea datoriilor calculate

Datoriile calculate sunt datorii față de alte persoane fizice şi juridice, în special, față de personalul întreprinderii, organele asigurărilor sociale, companiile de asigurări, bugetul de stat, diverşi creditori.

Datoriile față de personal reprezintă angajamentele întreprinderii față de salariați pentru munca prestată, privind recuperarea cheltuielilor şi plăţilor efectuate de salariați în favoarea întreprinderii etc.

10.4.1. Contabilitatea datoriilor față de personal

Datoriile față de personal privind retribuirea muncii se concretizează în drepturile angajaților aferente muncii prestate care se stabilesc prin negocieri colective sau individuale între persoane fizice şi întreprindere şi sunt în raport direct cu cererea şi oferta forței de muncă pe piața muncii, cantitatea şi calitatea muncii, rezultatele şi condițiile funcționării întreprinderii.

Salariul constituie orice recompensă sau venit calculat în conformitate cu contractul individual de muncă, de patron sau de organul împuternicit de acesta angajatului pentru munca prestată şi depinde de sistemul de salarizare care include formele de salarizare, sistemul de tarife, de sporuri şi alte elemente.

Munca este retribuită pe unitate de timp, în acord sau conform altor sisteme de retribuire. Salarizarea angajaților din sfera bugetară se efectuează în baza ***Rețelei tarifare unice de salarizare***.

Statul garantează şi reglementează mărimea minimă a salariului, a unor adaosuri şi sporuri cu caracter compensatoriu care se stabilesc, după caz, în raport cu rezultatele obținute, condițiile de muncă concrete, vechimea în muncă şi poartă un caracter de stimulare sau compensare.

Salariul brut impozabil cuprinde salariul brut de bază la care se adaugă sporuri, indemnizații şi alte adaosuri la salarii, precum şi facilitățile acordate de patron. Salariul brut fără suma totală a reținerilor din salariu reprezintă salariul net spre plată.

Pentru a facilita evidența contabilă, salariile se divizează în două părți componente: **salariul de bază** care reprezintă remunerarea personalului întreprinderii pe timpul şi volumul efectiv lucrat, inclusiv diferite prime, plăţi suplimentare şi adaosuri la salarii, diverse recompense garantate de către stat şi **salariul suplimentar** care include sumele plătite personalului întreprinderii pe perioada nelucrată, dar asigurate de stat, cum sunt: plata pentru perioada concediilor de odihnă, pentru staționarea întreprinderii din motive de forță majoră, alte salarii pentru timpul nelucrat.

Principalul factor de producţie îl constituie resursele umane. Numărul şi calificarea angajaţilor sunt determinate individual de întreprindere, în funcţie de caracterul şi volumul activităţii economice.

Pentru organizarea evidenţei corecte a muncii, a producţiei şi a salariilor, întocmirea rapoartelor statistice şi contabile şi controlul fondului de salarii este necesară determinarea numărului personalului scriptic al întreprinderii şi evidenţa operativă a personalului. Personalul scriptic se schimbă continuu în funcţie de procesele de angajare, transferare, concediere şi se evaluează la o dată anumită, fiind documentat corespunzător.

În cazul angajării personalului la lucru se depune o cerere de angajare, în baza căreia se emite un ordin de angajare la serviciu care se prezintă angajatului spre a lua cunoştinţă contra semnătură. Cu angajatul se încheie un contract de muncă şi, după caz, un contract de răspundere materială pentru valorile primite în gestiune.

După încheierea contractului individual de muncă, angajatul completează într-un singur exemplar fişa personală de evidenţă a cadrelor, iar în carnetul de muncă se fac înscrieri privind angajarea în câmpul muncii. Carnetul de muncă se întocmeşte pentru toţi salariaţii angajaţi la întreprindere peste 5 zile şi se înregistrează în registrul de evidenţă a formularelor de carnete de muncă şi registrul de evidenţă a circulaţiei carnetelor de muncă care sunt numerotate, şnuruite şi semnate.

Transferarea la alt loc de lucru, din secţie în secţie, atribuirea altei categorii sau calificări se face printr-un ordin de transfer, în baza cererii de transfer a angajatului sau a deciziei administraţiei.

Concediile de bază şi suplimentare se acordă conform dispoziţiei sau ordinului de acordare a concediului emisă pe baza cererii angajatului.

Contractul individual de muncă poate fi reziliat din iniţiativa salariatului în baza cererii acestuia, administraţiei sau la cererea organelor judiciare prin emiterea ordinului cu privire la concediere.

Ordinele şi dispoziţiile de mişcare a personalului se întocmesc în două exemplare: un exemplar – pentru secţia de evidenţă a personalului, iar al doilea exemplar se transmite în contabilitatea întreprinderii.

În funcţie de tehnologia şi organizarea procesului de producţie, se folosesc diverse sisteme de evidenţă a producţiei. Prin sistemul de evidenţă a producţiei se subînţelege combinarea modului de obţinere a informaţiei, de înregistrare a acesteia şi de circulaţie a documentelor primare.

În funcţie de caracterul activităţii şi al procesului tehnologic, pentru evidenţa producţiei se utilizează diverse documente primare întocmite de către economişti şi contabili.

La întreprinderile de producţie pot fi utilizate următoarele documente primare:

- *bonul de lucru individual sau colectiv* ori *raportul despre îndeplinirea sarcinii de schimb* – pentru documentarea volumului de produse fabricate, lucrărilor şi serviciilor executate;
- *tabelul de evidenţă a folosirii timpului de muncă* sau *fişa de pontaj* – pentru evidenţa timpului de muncă normat şi suplimentar prestat. Evidenţa timpului de muncă prestat se ţine în bază pontajului de către o persoană specială numită pontator sau de şefii de secţii şi maiştri. Pontajul, în funcţie de specificul întreprinderii, poate fi organizat după diferite sisteme: fişe de ceas, mărci (jetoane) de prezenţă, permise;
- *lista angajaţilor ce au lucrat suplimentar* şi *tabelul de evidenţă a folosirii timpului de muncă* – pentru evidenţa lucrului în timp de noapte şi a celui suplimentar;
- *foaia lucrărilor efectuate suplimentar* şi *raportul* sau *bonul de lucru de bază* – pentru abaterile de la condiţiile normale de lucru (operaţiuni suplimentare neprevăzute de procesul tehnologic sau legate de necorespunderea utilajului, instrumentelor, materialelor etc.);
- *foaia staţionărilor* – pentru staţionările admise nu din vina muncitorului;
- *documentele privind producţia fabricată* – pentru depistarea rebuturilor în producţie şi *actul privind rebutul* la valoarea rebutului final;
- *raportul privind pierderile din timpul de muncă* – pentru documentarea pierderilor din lucru;
- *foi de calcul al adaosurilor, borderouri* şi *situaţii privind sporurile şi primele la salariu* organizate independent de întreprindere, în funcţie de tipul acestora pentru documentarea altor suplimente şi prime în favoarea salariaţilor.

Documentele primare pentru evidenţa muncii şi a salariilor pot fi diferite după structură şi număr, în funcţie de ramura şi caracterul activităţii economice a întreprinderii. Toate documentele primare folosite pentru evidenţa muncii şi a salariului se predau din secţiile întreprinderii în contabilitate, unde în baza lor se întocmesc registrele analitice şi sintetice pe acest sector de evidenţă.

Sumele spre plată angajaţilor întreprinderii se calculează, în funcţie de reţinerile din salarii, al căror cuantum total, conform art.133 din ***Codul muncii***, nu poate să depăşească 20 %, iar în cazurile special prevăzute de legislaţie – 50 % din salariul care se cuvine să fie plătit angajatului. În cazul reţinerii din salariul de bază a câtorva titluri executorii, angajatului i se păstrează 50 % din salariu. Nu se admit reţineri din preavizul de concediere, plăţile de compensaţie şi alte plăţi conform legislaţiei.

Din salariile personalului pot fi efectuate următoarele reţineri:

- reţineri fiscale: impozitul pe veniturile persoanelor fizice;

- reţineri sociale: 1 % în bugetul asigurărilor sociale;
- diverse reţineri: avansurile la salariile acordate anterior; restituirea sumelor plătite în plus în urma unor greşeli de calcul; avansul nerestituit la timp pentru deplasarea de serviciu; în cazul concedierii salariatului înainte de expirarea anului de muncă, în contul căruia el a primit de acum concediu, pentru zilele nelucrate ale concediului; plăţi la sindicatele de ramură, locale; reţineri pentru daune materiale cauzate întreprinderii, comise din vina lucrătorului şi recunoscute de el; reţineri privind executarea titlurilor executorii (pensii alimentare etc.); reţineri pentru chirii, pentru achitarea bunurilor procurate în rate, pentru servicii comunale prestate de obiectele sociale ale întreprinderii (cămine); reţineri privind împrumuturile acordate anterior salariaţilor etc.

Toate reţinerile se efectuează pe baza următoarelor documente justificative: fişa personală de calcul al impozitului pe venit, actul de rebut, actul de inventariere, lista de plată, diferite contracte, titluri executorii, ordine ale administraţiei etc.

Conform art.15 din ***Codul fiscal***, cotele impozitului pe veniturile persoanelor fizice sunt următoarele:

- 10 % din suma venitului impozabil anual care nu depăşeşte 12 180 lei;
- 15 % din suma venitului impozabil anual care depăşeşte 12 180 lei, dar nu depăşeşte 16 200 lei;
- 25 % din suma venitului impozabil anual care depăşeşte 16 200 lei.

Venitul impozabil al salariatului cuprinde orice formă de salarizare, premiile, suplimentele, onorariile, indemnizaţiile, comisioanele şi alte plăţi, precum şi înlesnirile acordate salariatului de către întreprindere. În venitul impozabil nu se includ plăţile de asigurare (despăgubirile), conform contractului de asigurare, compensaţiile în caz de pierdere temporară a capacităţii de muncă, inclusiv a invalidităţii, bursele, pensiile alimentare şi indemnizaţiile pentru copii, dividendele de la rezidenţi, patrimoniul primit ca donaţie, moştenire, câştigurile din loterie şi alte forme de venituri stabilite în ***Codul fiscal***.

Impozitul pe veniturile persoanelor fizice se calculează şi se reţine la sursa de plată şi în momentul plăţii de la suma impozabilă, cu scăderea sumei scutirilor acordate salariatului. Scutirile se acordă numai la locul de muncă de bază, unde se ţine evidenţa carnetului de muncă al angajaţilor – rezidenţi ai Republicii Moldova. Scutirea personală constituie:

a) 3 600 lei anual, în cazul când nu există scutirea specificată în punctul b);
b) 10 000 lei anual pentru angajatul care:

- s-a îmbolnăvit şi a suferit de boala actinică ca urmare a accidentului de la C.A.E. Cernobâl sau este invalid în urma acestui accident;
- este părinte sau soţ (soţie) al participantului decedat sau dat dispărut în acţiunile de luptă pentru apărarea Republicii Moldova sau este invalid în urma acestor evenimente;
- este invalid de război, din copilărie, invalid de grupa I şi II sau victimă a represiunilor politice ulterior reabilitată.

Fiecare angajat care se află în relaţii de căsătorie pe parcursul întregului an fiscal are dreptul la scutiri suplimentare în sumă de 3 600 lei anual, în cazul când soţul (soţia) nu beneficiază de scutirea personală.

Angajatul are dreptul la scutiri în mărime de 240 lei anual pentru fiecare persoană întreţinută în condiţiile când aceasta:

- are relaţii de rudenie în ascensiune sau descendenţă (copii, părinţi);
- locuieşte împreună cu contribuabilul sau nu, dar învaţă la secţia de zi cu frecvenţă a unei instituţii de învăţământ mai mult de 5 luni pe parcursul anului fiscal;
- este întreţinută de contribuabil;
- primeşte un venit anual mai mic de 1 000 lei.

Pentru a acorda scutirile sus-menţionate, angajatul prezintă patronului cererea de scutire până la data încadrării în munca ca angajat sau până la începutul anului, anexând la aceasta documentele necesare pentru confirmarea poziţiei sale de rezident, stării sociale, familiale sau sănătăţii.

Acordarea scutirilor şi calcularea impozitului pe venit se efectuează, indiferent de faptul dacă au fost sau nu achitate veniturile în luna raportată.

Calculul salariilor, venitului impozabil şi impozitului pe venit se face în bază cumulativă, de la începutul anului sau din momentul angajării la serviciu, în fişa personală deschisă pentru fiecare angajat.

Impozitul pe venit reţinut la sursa de plată din veniturile angajaţilor urmează să fie vărsat la buget nu mai târziu de data de 10 a lunii următoare după luna în care s-a efectuat reţinerea.

Agentul economic care a efectuat reţinerea impozitului este obligat în termen de 10 zile după expirarea lunii în care s-a efectuat reţinerea sau de la data încetării activităţii, să prezinte Inspectoratului Fiscal de Stat teritorial *declaraţia cu privire la impozitul pe venit reţinut la sursa de plată* pentru luna raportată şi în termen de 30 zile după expirarea anului fiscal sau de la data încetării activităţii – *nota de informare privind impozitul pe venit reţinut din salariile lucrătorilor* pentru anul fiscal expirat.

Exemplul 10.8

Salariul calculat al angajatului întreprinderii a constituit în primele patru luni ale anului 2003 respectiv: ianuarie – 1 750 lei, februarie – 1 720 lei, martie – 1 740 lei şi aprilie – 1 725 lei. Salariul a fost achitat la 30 ianuarie, 27 februarie, 30 aprilie pentru două luni. În baza cererii depuse angajatul a beneficiat de o scutire personală anuală de 3 600 lei sau 300 lei lunar şi, având un fiu, de o scutire pentru persoanele întreţinute de 240 lei sau 20 lei lunar. Calculul impozitului pe venitul angajatului a fost efectuat în fişa personală care are următoarea structură:

Tabelul 10.1

Extras din fişa personală de evidenţă a veniturilor sub formă de salariu şi alte plăţi în folosul angajatului, precum şi a impozitului pe venit reţinut

Data efectuării plăţii în folosul angajatului	**Suma venitului îndreptat spre plată sau a plăţii efectuate în folosul angajatului**		**Numărul de luni**	**Suma scutirilor**	**Venitul impozabil**	**Impozitul calculat din venitul impozabil**	**Impozitul pe venit aferent reţinerii/ restituirii (+, –)**
	curentă	**totală**					
1	**2**	**3**	**4**	**5 =4 × 320**	**6 = 3 – 5**	**7**	**8**
30.01.03	*1 750*	*1 750*	*01*	*320*	*1 430*	*171,75*	*171,75*
27.02.03	*1 720*	*3 470*	*02*	*640*	*2 830*	*336*	*164,25*
03.03	*–*	*3 470*	*03*	*960*	*2 510*	*251*	*- 85*
30.04.03	*3 465*	*6 935*	*04*	*1280*	*5 655*	*670,75*	*419,75*

Venitul impozabil s-a determinat prin scăderea mărimii scutirilor din venitul îndreptat spre plată.

În luna ianuarie impozitul pe venit a fost calculat prin însumarea a trei mărimi ale impozitului pe venit corespunzătoare celor trei tranşe de calcul al impozitului:

[(1 015 lei × 1 (numărul de luni)) × 10 % : 100 %] = 101,5 lei;

[1 350 – (1 015 × 1) × 15 % : 100 %] = 50,25 lei;

[1 430 – (1 350 × 1) × 25% : 100 %] = 20 lei.

Suma totală a impozitului pe venit reţinut în luna ianuarie 2003 a constituit 171,75 lei (101,5 + 50,25 + 20).

În luna februarie impozitul pe venit s-a calculat ca şi pentru luna ianuarie, însă toate mărimile tranşelor şi scutirilor au fost luate pe două luni:

[(1 015 lei × 2) × 10 % : 100 %] = 203 lei;

[((1 350 – 1 015) × 2) × 15 % : 100 %] = 100,5 lei;

[(2 830 – (1 350 × 2)) × 25 % : 100 %] = 32,5 lei.

Suma totală a impozitului pe venit care urmează de reţinut de la începutul anului 2003 a constituit 336 lei (203 + 100,5 + 32,5). În prima lună a fost reţinută şi achitată la buget o parte a acestui impozit (171,75 lei), de aceea suma impozitului reţinut în luna februarie 2003 a constituit 164,25 lei (336 – 171,75).

În luna martie salariile nu s-au plătit, însă scutirea s-a acordat şi impozitul pe venit s-a calculat:

[2 510 × 10 % : 100 %] = 251 lei.

Sumele impozitului pe venit reținute în plus (luna martie (- 85 lei)) se restituie lunar de către patron sau cu consimțământul angajatului și se trec în contul micșorării sumei impozitului care urmează a fi reținută în perioadele ulterioare.

În luna aprilie impozitul pe venit s-a calculat astfel:

[(1 015 × 4) × 10 % : 100 %] = 406 lei;

[((1 350 – 1 015) × 4) × 15 % : 100 %] = 201 lei;

[(5 655 – (1 350 × 4)) × 25 % : 100 %] = 63,75 lei.

Suma totală a impozitului pe venit reținut la sursa de plată de la începutul anului a constituit 670,75 lei (406 + 201 + 63,75). Impozitul pe venit reținut în luna aprilie 2003 – 419,75 lei (670,75 – 251).

Conform ***Codului muncii,*** tuturor angajaților li se acordă concedii anuale, menținându-se locul de muncă și salariul mediu. Concediul anual plătit se acordă angajaților pe o durată de cel puțin 24 de zile lucrătoare, cu săptămâna de lucru de 6 zile. Pentru angajații până la vârsta de 18 ani durata concediului de odihnă este de o luna calendaristică. În afară de concediile anuale, unele categorii de angajații au dreptul la concedii suplimentare.

Concediul de odihnă pe primul an de muncă se acordă muncitorilor după expirarea a 11 luni de muncă neîntreruptă la întreprindere. Înainte de expirarea a 11 luni de muncă concediul poate fi acordat la cererea angajatului în cazurile prevăzute de legislație.

În unele cazuri la cererea angajatului și cu consimțământul conducătorului întreprinderii, poate fi acordat un concediu pe cont propriu, fără a fi plătit.

Modul de acordare a concediilor se stabilește de către administrație de comun acord cu organele sindicale ale întreprinderii. La stabilirea concediilor se ține seama de dorința muncitorilor și de interesul asigurării activității normale a întreprinderii.

Calcularea retribuțiilor pentru concediile angajaților are unele particularități. Retribuția pentru concedii se calculează pe baza salariului mediu zilnic și duratei concediului.

Salariul mediu se calculează conform ***Modului de calculare a salariului mediu*** aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.31 din 14.01.1994, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează perioadele, sumele și tipurile de plăți incluse la determinarea salariului mediu.

Pentru calcularea salariului mediu se stabilesc două perioade de referință:

- *ultimele 12 luni calendaristice* – pentru angajații din unitățile agricole și angajații, al căror timp de lucru nu se supune evidenței (nu este normat). Salariul mediu pe zi se determină prin împărțirea sumei salariului pentru ultimele 12 luni la numărul de luni și la 25,4 zile (numărul mediu de zile lucrătoare pe lună cu săptămâna de lucru de 6 zile). În cazul când luna lucrată în perioada de decontare este incompletă, plata concediului se efectuează în baza salariului mediu pe

o zi, care se determină prin împărţirea câştigului pentru timpul lucrat efectiv la numărul de zile lucrătoare;

- *ultimele trei luni calendaristice de lucru* – în celelalte cazuri. Salariul mediu pe o zi se determină prin împărţirea salariului pe 3 luni la numărul zilelor lucrătoare ale acestei perioade. La calcularea concediului în zile calendaristice salariul mediu pe zi se determină prin împărţirea sumei salariului pe perioada de decontare la numărul zilelor calendaristice din această perioadă, cu excepţia zilelor de sărbătoare stabilite de legislaţie

Angajaţilor care au lucrat la întreprinderea în cauză mai puţin de un an sau mai puţin de trei luni, în funcţie de varianta utilizată, salariul mediu se calculează pentru timpul (lunile) efectiv lucrat.

Exemplul 10.9

În luna septembrie 2002 unui angajat al întreprinderii i s-a acordat concediu legal de odihnă pe o perioadă de 24 de zile lucrătoare. Salariul angajatului pentru ultimele 3 luni calendaristice a alcătuit 2 548 lei, iar numărul total de zile lucrătoare – 62, respectiv în lunile:

- *iunie – 850 lei / 20 zile;*
- *iulie – 865 lei / 23 zile;*
- *august – 833 lei / 19 zile.*

Salariul mediu pe o zi constituie 41,09 lei (2548 : 62).
Suma totală a retribuţiilor pentru concediul legal de odihnă este de 986,16 lei (41,09 × 24).

Salariile se plătesc personalului întreprinderii în lei moldoveneşti. Plata salariului poate fi efectuată în numerar, prin mandat poştal, prin carduri bancare sau prin transfer poştal pe contul acestuia, cu achitarea obligatorie a acestor servicii de către patron. Conform ***Legii salarizării***, se interzice plata salariului în natură, inclusiv sub formă de băuturi spirtoase sau substanţe narcotice.

Salariile se plătesc periodic în zilele de lucru stabilite în contractul de muncă colectiv şi cel individual, de regulă, nu mai rar decât o dată pe lună.

În cazul achitării salariilor în numerar, casierul întocmeşte o *dispoziţie de plată de casă* pentru fiecare sumă a salariului eliberat sau un *borderou de plată*. La sfârşitul zilei casierul calculează suma salariilor acordate şi suma salariilor neridicate (nereclamate). Pentru sumele salariilor neridicate care ulterior se varsă în contul curent se întocmeşte *borderoul salariului depus*. Datoriile privind salariile neridicate pot fi reclamate în curs de 3 ani, după care salariaţii pierd dreptul încasării acestor sume.

Evidenţa analitică a retribuţiilor la întreprindere se ţine după numărul de pontaj (pentru fiecare salariat în parte); pe secţiile întreprinderii (pe brigăzi); pe categorii de salariaţi; pe feluri de retribuţii şi reţineri. Evidenţa analitică a sumelor calculate şi achitate salariaţilor poate fi organizată prin întocmirea situaţiei de calcul – plată, a situaţiei de calcul a retribuţiilor şi listei de plată a retribuţiilor sau a conturilor personale de decontare cu personalul.

Pentru generalizarea informaţiei privind decontările cu personalul întreprinderii aferente retribuţiilor şi sumelor depuse este destinat contul de pasiv ***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"***. În creditul acestui cont se reflectă retribuţiile calculate, iar în debit – sumele achitate şi reţinute. Soldul acestui cont este creditor şi reprezintă datoriile întreprinderii faţă de personal privind retribuirea muncii la finele perioadei de gestiune.

Contabilitatea decontărilor cu personalul privind retribuirea muncii cuprinde următoarele momente:

Salariile calculate personalului constituie un element al consumurilor sau cheltuielilor care, în funcţie de destinaţie, se contabilizează astfel:

- în cazul când salariile calculate reprezintă consumuri de producţie directe sau indirecte, acestea se includ în costul produselor fabricate sau serviciilor prestate şi se reflectă prin formula contabilă:

Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii";

- în cazul când salariile sunt calculate salariaţilor încadraţi în procesul de procurare, de creare a activelor, de încărcare şi descărcare a valorilor materiale şi în alte lucrări legate de aprovizionare, ele se includ în valoarea de intrare a acestor active:

Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 122 „Terenuri"
Dt 211 „Materiale"
Dt 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii";

- în cazul când salariile calculate reprezintă cheltuieli ale perioadei, ele nu constituie o parte a costului de producţie. Acestea se reflectă în conturile **clasei 7 „Cheltuieli"** şi se scad din venituri la calcularea rezultatului financiar.

În funcție de tipul activității și caracterul lucrărilor, salariile se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale și administrative"
Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Dt 722 „Cheltuieli ale activității financiare"
Dt 723 „Pierderi excepționale"
Ct 731 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii".

Reținerile din salarii se reflectă în felul următor:

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – la suma totală a reținerilor
Ct 534 „Datorii privind decontările cu buget" – la suma impozitului pe veniturile persoanelor fizice
Ct 533 „Datorii privind asigurările" – la suma primelor de asigurare, contribuțiilor la asigurările sociale
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" – pentru recuperarea prejudiciului material cauzat, pentru mărfurile procurate în rate, împrumuturile primite, plata pentru serviciile comunale, pensiile alimentare, serviciile prestate de instituțiile preșcolare etc.

În debitul contului ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***, în afară de rețineri, se reflectă plata salariilor prin formula contabilă:

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 241 „Casa" sau
Ct 242 „Cont de decontare".

Suma salariilor neridicate se trece pe un subcont distinct deschis în cadrul contului ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***.

Salariile acordate salariaților sub formă de avans se reflectă în debitul contului ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"*** și creditul contului ***241 „Casa"***. În cazul determinării unui sold debitor intermediar în cadrul contului ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***, acesta se trece la contul ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"*** prin formula contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii".

Suma salariilor pentru concediul legal de odihnă se reflectă în același cont ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***. Modul de calculare a salariilor pentru concediul legal de odihnă este stabilit conform legislației în vigoare.

Suma salariilor calculate pe perioada concediului legal de odihnă se înregistrează în felul următor:

Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii".

Calcularea salariilor pe perioada concediului legal de odihnă poate fi efectuată pe seama unor rezerve create anterior pentru plata concediilor legale de odihnă ale muncitorilor:

a) constituirea rezervelor pentru plata concediului legal de odihnă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"
Dt 251 „Cheltuieli anticipate pe termen scurt"
Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate";

b) calculul salariilor pe perioada concediului de odihnă pe seama rezervelor create:

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii".

În cazul când nu se formează rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate, suma respectivă se raportează direct la consumurile sau cheltuielile perioadei.

Relaţiile întreprinderii cu personalul pot fi exprimate atât în datorii salariale, cât şi în datorii rezultate din alte operaţiuni. Acestea pot fi datorii faţă de titularii de avans privind sumele cheltuite de aceştia pe contul propriu în interesele întreprinderii, acoperirea unor cheltuieli şi stingerea datoriilor întreprinderii.

Pentru evidenţa decontărilor cu personalul întreprinderii privind alte operaţiuni, cu excepţia decontărilor privind retribuirea muncii, este destinat contul de pasiv ***532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"***. În creditul acestui cont se reflectă datoriile aferente altor operaţiuni calculate personalului, iar în debit – achitarea şi trecerea la scăderi a datoriilor faţă de personal. Soldul acestui cont este creditor şi reprezintă datoriile întreprinderii faţă de personal aferente altor operaţiuni la finele perioadei de gestiune.

Datoriile față de titularii de avans apar în cazul efectuării cheltuielilor de către aceştia, fără eliberarea prealabilă a avansurilor spre decontare. Organizarea contabilității decontărilor cu titularii de avans este examinată în paragraful 6.4 din prezentul manual.

Dacă titularul de avans pleacă în deplasare fără a primi un avans spre decontare, cheltuielile efectuate de el, în baza decontului de avans, se înregistrează în felul următor:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producție"
Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Dt 251 „Cheltuieli anticipate curente"
Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații".

Salariații întreprinderii pot achita unele datorii financiare, comerciale, față de buget ale întreprinderii pe seama mijloacelor proprii. În baza decontului de avans, chitanțelor şi bonurilor de plată se întocmesc următoarele formule contabile:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații".

În cazul efectuării unor cheltuieli care depăşesc mărimea avansurilor spre decontare eliberate titularului de avans, soldul creditor al contului ***227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"*** se trece în categoria datoriilor:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații".

Cheltuielile suportate de titularul de avans sunt restituite acestuia, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 532 „Datorii față de personal privind alte operații"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

Informația privind calcularea şi mişcarea datoriilor față de salariați se reflectă respectiv în registrele pentru conturile ***531 „Datorii față de personal***

privind retribuirea muncii" şi ***532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"***, elaborate independent de întreprinderi. La sfârşitul lunii informaţia se înregistrează în *Cartea mare* şi după verificare – în *Bilanţul contabil.*

10.4.2. Contabilitatea datoriilor privind asigurările

În scopul păstrării calităţii şi cantităţii în timp şi spaţiu a factorilor de producţie, garantării unei continuităţi a activităţii economice, întreprinderile asigură bunurile, personalul şi răspunderea civilă contra unor riscuri şi situaţii de incertitudine excepţionale.

Conform legislaţiei în vigoare, asigurările pot fi obligatorii şi benevole, iar asigurătorii – întreprinderile cu capital privat, companiile de asigurări şi organele de stat.

În conformitate cu ***Legea privind sistemul public de asigurări sociale*** nr.489-XIV din 08.07.1999, cu modificările şi completările ulterioare, *asigurările sociale* reprezintă un sistem de protecţie socială a persoanelor asigurate, constând în acordarea de indemnizaţii, ajutoare, pensii, prestaţii pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacităţii de muncă şi alte prestaţii prevăzute de legislaţie.

Asigurările sociale pot fi efectuate prin sistemul public de asigurări sociale şi privat.

Toţi agenţii economici, indiferent de formele de proprietate şi gospodărire, inclusiv persoanele fizice, fondul pentru ajutorul de şomaj, persoanele cu contract individual, depun contribuţii la asigurările sociale de stat. Aceşti contribuabili trebuie înregistraţi ca plătitori de contribuţii la reprezentanţele Casei Naţionale de Asigurări Sociale la locul de reşedinţă.

Conform ***Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2003*** nr.1519-XV din 06.12.2002, tarifele cotelor contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pe anul 2003 se stabilesc în următoarele mărimi:

- 29 % la fondul de retribuire a muncii şi la alte recompense pentru:
  - întreprinderile care angajează persoane prin contract individual de muncă ori prin alte contracte în vederea executării de lucrări sau prestării de servicii;
  - cetăţeni ai Republicii Moldova angajaţi prin contract în proiecte, instituţii şi organizaţii internaţionale, indiferent de sursa finanţării activităţilor;
  - persoanele care desfăşoară activitate în funcţie electivă sau sunt numite în autorităţi executive sau legislative;
- 1,7 lei anual pentru o unitate grad/hectar de teren agricol pentru fiecare proprietar de terenuri agricole, indiferent de forma juridică de organizare;

- 4,5 % la fondul de retribuire a muncii şi alte recompense ale invalizilor şi pensionarilor pentru:
  - asociaţiile obşteşti ale invalizilor şi pensionarilor înregistrate conform ***Legii cu privire la asociaţiile obşteşti*** nr.837-XIII din 17.05.1996, cu condiţia că acestea nu desfăşoară activitate economică de producţie, de comerţ şi de mediere;
  - Societatea Orbilor şi Societatea Surzilor, Combinatul Republican Didactic de Producţie al Invalizilor „Bunătate" şi întreprinderile didactice de producţie ale invalizilor „Handi" şi „Sfera";
- 29 % la ajutorul de şomaj pentru oficiile forţei de muncă – pentru persoanele care beneficiază de ajutor de şomaj;
- 29 % la indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă şi indemnizaţia în caz de sarcină şi lăuzie – pentru întreprinderile care acordă salariaţilor indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă şi indemnizaţie în caz de sarcină şi lăuzie;
- 576 lei anual pentru fiecare persoană care arendează terenuri agricole (cu excepţia celor cărora li se calculează salarii);
- 653 lei anual pentru fiecare fondator de întreprinderi individuale;
- taxă lunară fixă calculată din tariful de 29 % la baza de calcul egală cu trei salarii medii lunare pe economie prognozate pe anul 2003 – pentru avocaţii şi notarii care au obţinut licenţă în modul stabilit de lege, indiferent de forma juridică de organizare;
- în mărimea stabilită de ***Legea cu privire la patenta de întreprinzător*** nr.93-XIV din 15.07.1998, dar nu mai puţin de 653 lei pe an pentru titularii patentei de întreprinzător;
- 653 lei anual pentru o persoană angajată prin contract în străinătate în cazul când acordurile şi convenţiile internaţionale la care Republica Moldova este parte nu prevăd alte condiţii.

Mijloacele băneşti acumulate în bugetul asigurărilor sociale de stat se folosesc, conform legislaţiei în vigoare, în următoarele scopuri: plata pensiilor pentru limită de vârstă, de invaliditate, în cazul pierderii întreţinătorului, pentru vechime în muncă, plata pensiilor sociale şi indemnizaţiilor pentru pensionari, plata ajutoarelor de asigurări sociale, acoperirea cheltuielilor pentru tratamentul balneosanatorial, odihna salariaţilor şi copiilor lor, plata ajutoarelor şi compensaţiilor acordate familiilor cu copii socialmente vulnerabile, plata ajutoarelor de şomaj etc.

Cotele de asigurare socială obligatorie ale cetăţenilor constituie 1 % din salariu (venit) şi alte recompense şi se transferă de către persoanele fizice şi juridice în termenele de recepţionare a mijloacelor pentru achitarea salariilor.

Termenele de plată a cotelor în bugetul asigurărilor sociale de stat variază în funcție de tipul întreprinderii. Termenele de achitare a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat sunt următoarele:

a) pentru proprietarii de terenuri agricole, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, contribuțiile calculate la terenurile agricole se achită în părți egale din suma anuală - până la 1 septembrie și până la 1 noiembrie 2003;
b) pentru întreprinderile individuale, persoanele fizice care arendează terenuri agricole (cu excepția celor cărora li se calculează salarii) – lunar, până la data de 16 a lunii imediat următoare celei de gestiune, în mărime de 1/12 din suma anuală a contribuțiilor;
c) pentru titularii patentelor de întreprinzător – la momentul eliberării sau prelungirii termenului de valabilitate al patentei;
d) pentru persoanele încadrate în muncă, în bază de contract, peste hotarele Republicii Moldova – la momentul înregistrării contractului de muncă la Casa Națională de Asigurări Sociale;
e) pentru avocați și notari – lunar, până la data de 15 a lunii imediat următoare celei de gestiune;
f) pentru toți patronii, persoane juridice și fizice, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, – la data achitării salariilor și altor recompense.

Plata contribuțiilor la asigurările sociale se efectuează prin dispoziții de plată sau bonuri de plată în care trebuie să se indice tipul plății și perioada pentru care este efectuată această plată pe conturile Casei Naționale de Asigurări Sociale care reprezintă o instituție de stat independentă, activează în interese naționale ca persoană juridică, gestionează și administrează sistemul asigurărilor sociale de stat.

Contribuțiile la asigurările sociale de stat obligatorii se calculează din suma salariului calculat și din alte recompense, fără reducerea impozitelor și altor plăți, pentru angajații în bază de contract individual sau contract de acordare a lucrărilor și serviciilor.

Contribuțiile la asigurările sociale de stat obligatorii în mărime de 29 % și 1 % nu se calculează din următoarele plăți și venituri:

a) sumele ajutorului material, în expresie bănească sau naturală, acordat în caz de calamități naturale și în alte circumstanțe excepționale; sumele ajutorului material acordat la locul de muncă de bază, inclusiv cele unice, în baza hotărârii Guvernului sau a organelor administrației publice locale;
b) plățile compensatorii în limitele stabilite de legislație (diurnele, compensarea daunelor), preavizele plătite în caz de concediere în

conformitate cu legislația, cu excepția compensației pentru concediul nefolosit în caz de concediere;

c) sumele primite de persoanele asigurate pentru asigurările obligatorii sau benevole, indiferent de faptul din ce cont au fost plătite contribuțiile de asigurări;
d) sumele plătite pentru compensarea cheltuielilor de călătorie, de transport al bunurilor şi de închiriere a locuinței în caz de transfer sau de trecere cu lucrul, în interes de serviciu, în o alta localitate;
e) sumele plătite, conform legislației, de către întreprinderi, instituții şi organizații angajaților, pentru procurarea îmbrăcămintei şi încălțămintei speciale şi a altor mijloace de protecție individuală, pentru procurarea laptelui şi a hranei curativ-dietetice, sumele pentru achitarea costului biletelor de tratament în sanatorii, a biletelor în casele de odihna şi instituțiile de întremare pentru copii;
f) sumele ce se constituie din valoarea cadourilor (premiilor în obiecte), primite la locul de muncă de bază de angajați sau de foşti angajați;
g) bursele, sumele plătite de şcolile profesionale polivalente şi şcolile de meserii;
h) retribuirea muncii efectuate în afara orelor de program, virată la bugetul respectiv sau în fondurile de binefacere;
i) indemnizația plătită tinerilor specialişti din contul întreprinderii pentru concediul acordat după absolvirea instituției de învățământ superior sau secundar profesional, precum şi indemnizația unică acordată acestora la angajare conform Hotărârii nr.321 din 20 martie 1998 şi Hotărârii nr.785 din 20 august 1999 ale Guvernului;
j) indemnizația acordată pentru incapacitate temporară de muncă (inclusiv pentru îngrijirea unui copil bolnav), plătită participanților la lichidarea consecințelor avariei de la C.A.E. Cernobâl;
k) indemnizația de asigurări sociale, cu excepția indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă (inclusiv pentru îngrijirea unui copil bolnav), indemnizației în caz de sarcină şi lăuzie şi ajutorului de somaj;
l) veniturile provenite din gestionarea proprietății organizației (dividende, procente, plăți pe cote de participare);
m) sumele plătite conform legislației pentru implementarea de invenții şi propuneri de raționalizare, precum şi pentru dreptul de autor asupra acestor invenții şi propuneri;
n) indemnizația pentru copii, alocația socială, alocația lunară de stat şi compensația nominativă plătite de la bugetul de stat sau bugetele locale, stabilite în sistemul de asigurări sociale;
o) toate tipurile de pensii, stabilite conform legislației cu privire la pensii.

Contribuabilul trebuie să prezinte *darea de seamă privind calcularea, utilizarea și achitarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat (forma 4 – BASS).* Calculul în acest raport se efectuează cu total cumulativ de la începutul anului.

Termenele de prezentare a *dării de seamă privind calcularea, utilizarea și achitarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat* sunt următoarele: pentru întreprinderile individuale, persoanele fizice, care arendează terenuri agricole (cu excepția celor cărora li se calculează salarii) – trimestrial, până la data de 16 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune; pentru avocați și notari – lunar, până la data de 15 a lunii imediat următoare celei de gestiune; pentru toți patronii, persoane juridice și fizice, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, – trimestrial, până la data de 20 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune.

Întreprinderea poate asigura bunurile și personalul contra cazurilor de risc în companiile de asigurări. Aceste asigurări pot fi benevole sau obligatorii. Calculul primelor de asigurare se efectuează conform cotelor de asigurare stabilite de companiile de asigurări în condițiile legislației.

În evidența financiară pot fi constatate mărimea oricăror tipuri de asigurare a personalului și patrimoniului întreprinderii efectuate în scopuri de antreprenoriat. În scopuri de impozitare tipurile de asigurări recunoscute ca deduceri pot fi grupate în asigurări :

- **permise spre deducere integral.** Se permit spre deducere în mărime totală cheltuielile de asigurare ale persoanelor juridice efectuate pe tipuri de asigurări:
    - *obligatorie*: asigurarea obligatorie de răspundere civilă a deținătorilor de autovehicule și vehicule electrice urbane, dacă mijloacele de transport sunt trecute în bilanțul agentului economic; asigurarea obligatorie a pasagerilor transportului aerian, feroviar, fluvial și auto în comun; asigurarea obligatorie de asistență medicală, de accidente, asigurare de pensie suplimentară a angajaților,
    - *facultativă*: asigurarea de accidente în procesul de producție, de sănătate, pensie suplimentară a lucrătorilor întreprinderii;
- **limitate.** Se limitează **nu mai mult de 3%** din suma venitului brut, asigurările benevole a animalelor, semănăturilor, bunurilor și încărcăturilor, precum și a răspunderii civile a organizațiilor – surse de pericol sporit;
- **nepermise spre deducere**. Nu se permit spre deducere celelalte tipuri de asigurări neindicate mai sus, cum ar fi asigurarea riscurilor financiare etc.

Deducerea cheltuielilor de asigurare ale persoanelor juridice se permite numai în cazul în care acestea sunt efectuate în baza contractelor de asigurare încheiate în conformitate cu ***Legea cu privire la asigurări*** nr.1508-XII din 15.06.1993, cu modificările şi completările ulterioare.

Evidenţa analitică a datoriilor privind asigurările se ţine în vederea obţinerii informaţiei privind existenţa şi destinaţia mijloacelor asigurării.

Pentru evidenţa sintetică a defalcărilor şi decontărilor aferente contribuţiilor la asigurările sociale în Fondul asigurărilor sociale, datoriilor privind asigurarea medicală, asigurarea bunurilor şi personalului întreprinderii este destinat contul de pasiv ***533 „Datorii privind asigurările”***. În creditul acestui cont se reflectă datoriile calculate privind asigurările, iar în debit – mijloacele achitate, virate şi cheltuite. Soldul acestui cont este creditor şi reprezintă datoriile întreprinderii privind primele de asigurare la finele perioadei de gestiune.

Suma primelor de asigurare la companiile de asigurări, a contribuţiilor pentru asigurările sociale se calculează în funcţie de tariful stabilit pentru anul respectiv şi mărimea bazei de calcul şi se reflectă prin formulele contabile:

- pentru salariaţii încadraţi în producţie:

Dt 811 „Producţia de bază”
Dt 812 „Activităţi auxiliare”
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie”
Ct 533 „Datorii privind asigurările”;

- pentru salariaţii încadraţi în procesul de procurare, de creare a activelor, de încărcare şi descărcare a materialelor şi în alte lucrări privind aprovizionarea:

Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie”
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie
Dt 122 „Terenuri”
Dt 211 „Materiale”
Dt 212 „Animale la creştere şi îngrăşat”
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”
Dt 217 „Mărfuri”
Ct 533 „Datorii privind asigurările”;

- pentru salariaţii care nu sunt ocupaţi direct în producţie, în funcţie de tipul activităţii:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale”
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative”
Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii”
Dt 722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”

Dt 723 „Pierderi excepționale"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

Întreprinderea achită salariaților la locul de muncă de bază pe seama mijloacelor asigurărilor sociale, numai indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, indemnizația în caz de sarcină şi lăuzie, celelalte indemnizații de invaliditate în caz de accidente de muncă sau de boală profesională, indemnizații pentru înmormântare, compensații pentru persoanele care au avut de suferit în urma avariei de la C.A.E. Cernobâl, compensații nominative pentru unele categorii de populație, pensii diferitelor categorii de populații etc., fiind calculate şi achitate de Casa Națională de Asigurări Sociale.

Plățile efectuate de întreprindere în favoarea angajaților se reflectă prin formula contabilă:

Dt 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații".

Suma spre achitare Casei Naționale de Asigurări Sociale se calculează ca diferența dintre sumele calculate şi achitate efectiv de întreprindere salariaților săi.

Angajații de asemenea defalcă contribuții în bugetul asigurărilor sociale de stat în mărime de 1 % din suma salariului şi altor recompense calculate care se reține din salariul acestora, reflectându-se prin formula contabilă:

Dt 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

Calcularea primelor de asigurare se reflectă prin formula contabilă:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producție"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

Virarea primelor de asigurare către organele şi companiile de asigurări se reflectă în felul următor:

Dt 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar".

Dacă întreprinderea a efectuat decontări în plus în Fondul social, aceste sume se trec în categoria creanțelor pe termen scurt, iar la începutul perioadei ulterioare se restabilesc:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt”
Ct 533 „Datorii privind asigurările”.

Evidența sintetică și analitică a decontărilor privind asigurările se reflectă în registrul pentru contul ***533 „Datorii privind asigurările”*** care se elaborează de sine stătător de fiecare întreprindere și se organizează pe tipuri de asigurări, pe asigurători, pe conturi corespondente. La sfârșitul perioadei de gestiune datele din registrul sintetic specificat se trec în *Cartea mare*.

10.4.3. Contabilitatea datoriilor privind decontările cu bugetul

Relațiile agenților economici cu bugetul de stat se concretizează în procesele de calculare, achitare și declarare a impozitelor și taxelor. Sistemul fiscal al Republicii Moldova cuprinde o totalitate de impozite și taxe divizate în:

- **generale de stat:** impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul privat, taxa vamală, taxele percepute în fondul rutier;
- **locale:** impozitul funciar, impozitul pentru folosirea resurselor naturale, taxa pentru amenajarea teritoriului, taxa pentru dreptul de a organiza licitații locale și loterii, taxa hoteliera, taxa pentru amplasarea publicității (reclamei), taxa pentru dreptul de a aplica simbolica locală, taxa pentru amplasarea unităților comerciale, taxa balneară, taxa pentru dreptul de a vinde în zona vamală, taxa pentru dreptul de a presta servicii de transportare a călătorilor etc.

Modul și termenele de achitare a impozitelor și taxelor, cotele acestora, facilitățile acordate, precum și subiecții impunerii și obiectele impunerii sunt reglementate de ***Codul fiscal***, ***Legea privind taxele locale*** nr.186-XIII din 19.07.1994, cu modificările și completările ulterioare, legea bugetului de stat pe anul respectiv și alte acte normative.

Pentru generalizarea informației privind datoriile față de buget aferente impozitelor, taxelor și sancțiunilor economice este destinat contul de pasiv ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”***. În creditul acestui cont se reflectă datoriile calculate față de buget privind impozitele și taxele, iar în debit – plățile virate efectiv sau trecute în cont. Soldul este creditor și reprezintă suma datoriilor întreprinderii privind plățile datorate bugetului la sfârșitul perioadei de gestiune.

Evidența analitică a datoriilor privind decontările cu bugetul se ține pe feluri de impozite și taxe. De aceea în cadrul conturilor sintetice destinate evidenței decontărilor cu bugetul pot fi deschise diferite subconturi și conturi analitice

pentru evidenţa şi efectuarea corectă a trecerilor în cont pe tipuri de impozite şi taxe.

În cadrul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** pot fi deschise subconturi, în funcţie de tipul impozitelor sau taxelor, care au aceeaşi structură formată la contul ***225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"***.

Planul de conturi prevede şi alte conturi pentru contabilizarea decontărilor cu bugetul care au o utilizare mai redusă datorită specificului efectuării operaţiunilor economice. Astfel, contul ***535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat"*** este destinat generalizării informaţiei privind sumele impozitului pe venit, TVA şi accizelor aferente procurărilor, calculate, dar care nu sunt obligatorii spre plată până la îndeplinirea condiţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare. La momentul apariţiei obligaţiei de plată a acestor impozite, sumele lor se trec în contul ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***.

Contabilitatea impozitului pe venit

Un loc important în cadrul decontărilor cu bugetul îl ocupă impozitul pe veniturile persoanelor care desfăşoară activitate de întreprinzător. Modul de determinare şi de evidenţă a impozitului pe veniturile persoanelor care desfăşoară activitate de întreprinzător se reglementează de ***S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"*** şi ***Codul fiscal***.

Conform ***Codului fiscal*** şi ***Legii bugetului de stat pe anul 2003***, cota procentuală a impozitului pe veniturile persoanelor juridice este de 22 % care se aplică venitului impozabil.

În cazul determinării impozitului pe venit, la întreprindere se calculează **venitul contabil (pierderea contabilă)** care reprezintă profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare. Acest profit se determină în cursul anului de gestiune prin calcul în *Raportul privind rezultatele financiare,* iar la sfârşitul anului – în contul ***351 „Rezultat financiar total".*** În debitul acestui cont sunt reflectate cheltuielile acumulate pe tipuri de activităţi, iar în credit – veniturile acumulate pe tipuri de activităţi. Comparând suma totală a veniturilor cu suma totală a cheltuielilor, se obţine rezultatul financiar al perioadei până la impozitare.

În legislaţia fiscală sunt prevăzute reguli de constatare a veniturilor şi cheltuielilor în scopuri fiscale, iar în S.N.C. – reguli de calcul şi constatare în scopurile contabilităţii financiare. De aceea există:

a) venituri şi cheltuieli recunoscute conform legislaţiei fiscale, dar care nu sunt recunoscute de regulile S.N.C.;

b) venituri şi cheltuieli recunoscute de S.N.C., dar care nu sunt recunoscute de regulile legislaţiei fiscale.

Acest fapt face necesară calcularea venitului impozabil conform regulilor fiscale.

Venitul impozabil (pierderea fiscală) reprezintă venitul (pierderea) contabil al perioadei de gestiune corectat în conformitate cu regulile stabilite de legislaţia fiscală. Acesta se determină la sfârşitul anului pe baza venitului contabil al perioadei de gestiune corectat cu mărimea diferenţelor permanente şi temporare.

Modul de determinare a diferenţelor permanente şi temporare, de constatare a datoriilor şi activelor amânate privind impozitul pe venit şi de prezentare în rapoartele financiare este examinat în cartea *"Noul sistem contabil al agenţilor economici din Republica Moldova"* (vol.2).

Suma impozitului pe venit achitată în rate în cursul anului se reflectă în felul următor:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat", subcontul „Impozitul pe venit plătit în avans".

La sfârşitul anului suma impozitului pe venit plătită în avans se înregistrează prin formula contabilă inversă:

Dt 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat", subcontul „Impozitul pe venit plătit în avans"
Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

Concomitent, suma efectivă a impozitului pe venit se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

În contul ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** se reflectă suma impozitului pe venit în mărime de 5 % din valoarea serviciilor plătită efectiv:

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale" sau
Dt 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Dt 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

Virarea la buget a sumelor impozitului pe venit se reflectă prin formula contabilă:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"

Ct ***241 „Casa"*** sau
Ct ***242 „Cont de decontare"***, sau
Ct ***243 „Cont valutar"***.

Trecerea în cont a sumelor avansurilor privind impozitul pe venit la finele perioadei de gestiune se înregistrează prin formula contabilă:
Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"
Ct ***225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"***.

Contabilitatea datoriilor față de buget privind taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect care, potrivit normelor în vigoare, se stabilește pentru operațiunile privind transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, precum și prestările de servicii. Aceasta este o taxă care se aplică valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic. Ea se calculează pentru livrările de bunuri și servicii, precum și pentru importul de bunuri și servicii.

Conform titlului III din ***Codul fiscal,*** TVA se reflectă în contabilitate în baza principiului specializării exercițiilor (metodei de calcul).

Livrările de bunuri și servicii pot fi grupate în livrări impozabile cu TVA la cota standard – 20 %, cotele reduse – 5 %, 8 % și la cota zero, în funcție de tipul mărfurilor, consumatorilor și caracterul operațiunii, și livrări scutite de TVA (neimpozabile).

Plătitori ai taxei pe valoarea adăugată sunt persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și efectuează livrări impozabile pe parcursul a 12 luni consecutive în suma ce depășește plafonul stabilit de legislație, precum și importatorii de bunuri și servicii impozabile cu TVA.

Data obligației fiscale apare la momentul livrării bunurilor sau serviciilor, fie la momentul eliberării facturii fiscale sau primirii plății, în funcție de faptul ce a avut loc anterior.

Livrările impozabile cu TVA trebuie să fie însoțite de *factura fiscală* – document cu regim special care justifică operațiunea economică, suma TVA și atestă dreptul trecerii în cont a TVA la cumpărător, cu excepția vânzărilor cu amănuntul în numerar la respectarea condițiilor prevăzute de legislația în vigoare, în cazul când eliberarea facturii nu este obligatorie. Procurările și livrările sunt înregistrate cronologic, respectiv, în *Registrul de evidență a procurărilor și Registrul de evidență a livrărilor*, în baza cărora se întocmește *declarația privind taxa pe valoarea adăugată.*

Fiecare subiect impozabil este obligat să întocmească și să prezinte *declarația privind taxa pe valoarea adăugată* pentru fiecare perioadă fiscală nu mai târziu de ultima zi a lunii care urmează după perioada fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri şi servicii impozabile cu TVA pe piaţa internă se reflectă în creditul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** în corespondenţă cu debitul conturilor de evidenţă a mijloacelor băneşti sau a creanţelor.

Încasarea în avans a mijloacelor contra livrărilor ulterioare generează apariţia obligaţiei de plată a TVA calculată cu ajutorul cotei de 16,67 % şi se reflectă în debitul contului ***225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"*** şi creditul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul".***

La procurarea mărfurilor în scopul desfăşurării activităţii de întreprinzător pe piaţa internă sau prin import, TVA aferentă se trece în cont în baza facturilor fiscale, chitanţelor fiscale sau declaraţiilor vamale şi se reflectă în debitul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** şi creditul conturilor de evidenţă a datoriilor.

TVA aferentă importului de servicii se calculează şi se reflectă ca datorie la buget şi se trece la cheltuielile perioadei.

Suma TVA de plătit la buget se calculează lunar ca diferenţa dintre TVA aferentă vânzărilor din creditul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** şi TVA aferentă cumpărărilor reflectate în debitul acestui cont. În cazul obţinerii unui sold debitor preliminar aferent taxei pe valoarea adăugată la contul specificat, acesta se trece la creanţe în baza notei contabile prin formula contabilă:

Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul.

Contabilitatea datoriilor faţă de buget privind accizele

Accizele reprezintă un impozit indirect de stat care se stabilesc pentru unele mărfuri de consum şi pentru activitatea desfăşurată în domeniul jocurilor cu noroc. Acest impozit, de regulă, se include în valoarea de cumpărare a mărfurilor supuse accizelor, iar la vânzarea ulterioară nu este calculat şi aplicat circulaţiei de mărfuri şi, ca urmare, accizele sunt achitate de către consumator.
Baza impozabilă a accizelor se exprimă în etalon natural în cazul când cota accizelor este stabilită în suma absolută la o unitate de măsură a mărfii sau etalon valoric, în cazul în care cota accizelor este stabilită în procente, numită ad valorem.

Valoarea impozabilă a accizelor în expresie valorică poate fi: valoarea de piaţă a mărfii, fără TVA şi accize; valoarea în vamă a mărfurilor supuse accizelor importate determinată conform legislaţiei vamale; valoarea licenţei pentru activitatea desfăşurată în domeniul jocurilor cu noroc. *Subiecţi impozabili* cu accize sunt persoanele juridice şi fizice care importă, prelucrează

şi/sau fabrică mărfuri supuse accizelor, precum şi persoanele juridice care desfăşoară activitate în domeniul jocurilor cu noroc. Aceştia sunt obligaţi să obţină certificat de acciz cu excepţia importatorilor.

Obligaţia de plată a accizelor apare la data livrării (transportării) mărfurilor supuse accizelor din **încăperea de acciz** care reprezintă totalitatea locurilor ce aparţin subiectului impunerii, inclusiv clădirile, încăperile, teritoriile, terenurile, orice alte locuri situate separat şi determinate de certificatul de acciz, în care mărfurile supuse accizelor se prelucrează şi/sau se fabrică, se expediază de către subiecţii impunerii şi unde se desfăşoară jocurile cu noroc.

Contabilitatea operaţiunilor de procurare a mărfurilor supuse accizelor este organizată în funcţie de calitatea subiectului impozabil sau intenţia acestuia de a prelucra, produce marfă supusă accizelor sau de a o revinde.

La procurarea mărfurilor supuse accizelor pe piaţa internă sau prin import în scopul revânzării lor ulterioare, suma accizelor calculată se include în preţul de procurare a mărfurilor supuse accizelor şi se reflectă în debitul conturilor ***211 „Materiale”*** sau ***217 „Mărfuri”.***

Dacă agentul economic procură marfă supusă accizelor cu intenţia de o prelucra sau a produce altă marfă supusă accizelor, suma accizelor se reflectă în debitul contului ***225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”,*** subcontul ***2251 „Accize de trecut în cont”,*** pentru a fi trecută în cont la respectarea condiţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare şi examinate în capitolul ***6.3*** din prezentul manual.

La livrarea mărfurilor supuse accizelor din încăperea de acciz de producător sau de agenţii economici care le-au procurat anterior în baza unor documente care nu confirmă achitarea accizelor de către furnizor, suma accizelor calculate se include în preţul de vânzare al mărfurilor produse (prelucrate) şi se înregistrează ca datorie faţă de buget în creditul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.***

Suma accizelor de plătit la buget se calculează lunar în mărimea accizelor aferente livrărilor de mărfuri supuse accizelor din creditul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.***

Pentru producătorii şi prelucrătorii de mărfuri supuse accizelor care au dreptul la trecerea în cont, suma accizelor de plătit se calculează ca diferenţa dintre accizele aferente livrărilor de mărfuri supuse accizelor – creditul contului ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul”*** şi accizele aferente cumpărărilor de materii prime supuse accizelor reflectate în debitul acestui cont, conform legislaţiei în vigoare.

Pentru stimularea operaţiunilor de export legislaţia fiscală prevede scutirea de accize şi aplicarea cotei zero a TVA. În conformitate cu prevederile ***Codului fiscal*** şi ***Instrucţiunii privind restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată***

nr.06 din 30.12.2002, agenţii economici care efectuează livrări de export sau la cote reduse a TVA beneficiază de restituirea sumei acestor impozite în cazul respectării cerinţelor impuse de legislaţia fiscală şi vamală. La restituirea TVA şi accizelor se iau în considerare următoarele: gradul de credibilitate al agentului economic, suma TVA spre restituire solicitată, ponderea achitărilor prin transfer cu furnizorul mărfurilor exportate, certitudinea şi totalitatea documentelor ce confirmă exportul şi primirea mărfurilor şi serviciilor de importator etc.

Toţi plătitorii de accize, cu excepţia importatorilor, indiferent de faptul dacă ei deţin sau nu certificatul de acciz, trebuie să prezinte *declaraţia privind accizele* în termen de o lună care urmează după luna în care a fost efectuată livrarea mărfurilor supuse accizelor.

Contabilitatea altor impozite şi taxe

Agenţii economici calculează şi achită impozite şi taxe locale. Taxele locale se aplică de către autorităţile administraţiei publice locale în limitele competenţei lor şi în conformitate cu ***Legea privind taxele locale*** care stabileşte mărimile maxime ale taxelor locale.

Taxele locale se determină prin produsul dintre cota şi baza de calcul sau pot fi egale cu mărimea fixată de legislaţia în vigoare (tabelul 10.2).

Tabelul 10.2

Plătitorii unor taxe locale şi modul de determinare a acestora

Denumirea taxelor locale	***Plătitorii de taxe locale***	***Baza de calcul***	***Cota procentuală sau taxa stabilită***
1	2	*3*	*4*
Taxa pentru amenajarea teritoriului	Subiecţii activităţii de întreprinzător (persoane juridice şi fizice), cu excepţia organizaţiilor bugetare	Volumul fondului anual de retribuire a muncii, calculat prin înmulţirea salariului minim cu numărul mediu scriptic de salariaţi	- 10 % de la baza de calcul - 4 salarii minime
Taxa pentru dreptul de a organiza licitaţii locale şi loterii	Persoanele juridice şi fizice care au primit autorizaţia de a organiza licitaţii şi loterii	Valoarea mărfurilor declarate la licitaţii şi suma de emitere a biletelor de loterie	0,1 % de la baza de calcul

1	*2*	*3*	*4*
Taxa hotelieră	Persoane juridice şi fizice, proprietari de hotel, precum şi de alte încăperi cu destinaţie de hotel	Numărul de paturi oferite în curs de 24 de ore în decursul unui an şi încăperile cu destinaţie de hotel arendate pentru sedii, cu excepţia celor amplasate în zona de protecţie a drumurilor	Se stabileşte în funcţie de numărul de stele sau categoria hotelului, în salarii minime, pentru paturile oferite în curs de 24 de ore
Taxa pentru amplasarea publicităţii (reclamei)	Persoane juridice şi fizice	Costul serviciilor de instalare şi amplasare a mijloacelor de publicitate (reclama) şi a publicităţii (reclamei)	- 1 % pentru amplasarea publicităţii (reclamei) de o singură dată - 10 % pentru amplasarea publicităţii (reclamei) pe o perioadă mai îndelungată - 100 salarii minime anual pentru instalarea de afişe, pancarte, panouri, diverse mijloace tehnice

Calcularea impozitelor, taxelor şi altor defalcări obligatorii (cu excepţia impozitului pe venit, TVA şi accizelor) se reflectă în felul următor:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

Calcularea sancţiunilor economice (amenzilor, penalităţilor) privind plăţile la buget se înregistrează prin următoarea formulă contabilă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul".

Amenzile, penalităţile privind impozitele, taxele şi alte plăţi la buget, precum şi sancţiunile economice cu privire la încălcarea legislaţiei în vigoare, nu sunt recunoscute ca deduceri în scopuri de impozitare şi reprezintă diferenţe permanente aferente cheltuielilor la calcularea venitului impozabil.

Evidenţa sintetică şi analitică a datoriilor privind decontările cu bugetul se reflectă în registrul pentru contul ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"*** care se elaborează de fiecare întreprindere de sine stătător şi se ţine pe tipuri de impozite şi taxe. La sfârşitul perioadei de gestiune datele din registrul sintetic specificat se trec în *Cartea mare*.

10.4.4. Contabilitatea datoriilor față de fondatori şi alți participanți

Relațiile întreprinderii cu fondatorii şi alți participanți în capitalul statutar pot avea un caracter diferit, reprezentând creanțe sau datorii. Datoriile față de fondatori (acționari) pot fi grupate în datorii privind:

- *dividendele, alte venituri şi plăți calculate;*
- *aporturile la capitalul statutar;*
- *restituirea cotelor sau a unei părți la lichidarea întreprinderii.*

Conform legislației în vigoare, obligația de plată a dividendelor apare la data anunțării deciziei privind plata acestora luată de Consiliul de observatori în cazul plății dividendelor intermediare şi Adunarea Generală a Acționarilor – în cazul plății dividendelor anuale.

Datoriile față de fondatori pot apărea în cadrul efectuării emisiunii suplimentare de acțiuni prin aporturi suplimentare, deoarece conform ***Legii privind societățile pe acțiuni*** nr.1134–XIII din 12.06.1997, cu completările şi modificările ulterioare, aporturile primite în contul acțiunilor emise suplimentar nu pot fi utilizate până la înregistrarea totalurilor emisiunii suplimentare de acțiuni, decât numai în cazul acordării de către bancă sau altă persoană juridică a unei cauțiuni sau garanții asupra acestor aporturi.

Evidența analitică a datoriilor față de fondatori şi alți participanți se ține pe fiecare fondator (participant) şi pe feluri de datorii.

Datoriile față de fondatorii întreprinderii şi alți participanți se înregistrează în contul de pasiv ***537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți"***. În creditul acestui cont se reflectă dividendele calculate, veniturile şi alte plăți, iar în debit – achitarea sau restituirea lor. Soldul acestui cont este creditor şi reprezintă sumele datoriilor față de fondatori la finele perioadei de gestiune.

La sumele calculate ale dividendelor (veniturilor) fondatorilor, în baza deciziei privind achitarea lor, în funcție de sursă, se înregistrează:

Dt 334 „Dividende plătite în avans"
Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"
Dt 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Ct 537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți".

Prin debitul acestui cont se reflectă plata dividendelor

- cu acțiuni proprii:

Dt 537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți"
Ct 311 „Capital statutar"
Ct 314 „Capital retras";

- cu mijloace băneşti sau alte active:

Dt 537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți"

Ct 241 „Casa”
Ct 242 „Cont de decontare”
Ct 243 „Cont valutar”
Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului”
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”
Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

La achitarea dividendelor sub forma altor active (produse, materiale, mărfuri) se reflectă ca operațiuni ordinare de vânzare a acestora.

Societatea pe acțiuni reflectă aporturile primite în cadrul emisiunii suplimentare de acțiuni ca datorii până la înregistrarea de stat a acțiunilor emise suplimentar și eliberate acționarilor prin formula contabilă:

Dt 111 „Active nemateriale”
Dt 123 „Mijloace fixe”
Dt 211 „Materiale”
Dt 217 ”Mărfuri”
Dt 241 „Casa”
Dt 242 „Cont de decontare”
Dt 243 „Cont valutar”
Ct 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți”.

După înregistrarea de stat a acțiunilor emise suplimentar capitalul statutar se consideră majorat și se reflectă prin formula contabilă:

Dt 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți”
Ct 311 „Capital statutar”.

În cazul nevalidării plasării publice a acțiunilor emisiunii suplimentare de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, societatea pe acțiuni este obligată să restituie subscriptorilor de acțiuni mijloacele depuse de ei în contul acțiunilor, precum și dobânda obținută, înregistrând în contabilitate formula contabilă inversă.

Evidența sintetică și analitică a decontărilor cu fondatorii și alți participanți se reflectă în registrul pentru contul ***537 „Datorii față de fondatori și alți participanți”*** care se elaborează de fiecare întreprindere de sine stătător și se ține pe feluri de datorii și pe fondatori. La sfârșitul perioadei de gestiune datele din registrul sintetic specificat se trec în *Cartea mare.*

10.5. Contabilitatea altor datorii

În scopul unei analize financiare eficiente și prezentării obiective în rapoartele financiare a situației economico-financiare a întreprinderii este necesar de a arăta distinct datoriile curente și datoriile pe termen lung.

Gruparea şi reflectarea eficientă a datoriilor influenţează mărimea indicatorilor de lichiditate şi solvabilitate ce ar putea avea un impact asupra posibilităţii luării unui credit, încheierii unor contracte durabile.

În acest scop, la sfârşitul anului, sumele (sau o parte din acestea) înregistrate anterior ca datorii pe termen lung trebuie reflectate ca datorii curente, în cazul când până la stingerea lor a rămas o perioadă nu mai mare de 12 luni. Aici se includ datoriile care trebuie achitate în tranşe, pe părţi, în diferite perioade de gestiune determinate în baza calculelor contabilităţii, contractelor de credit şi comerciale şi altor documente.

Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung reprezintă o parte din suma totală a datoriei care trebuie achitată în cursul anului. Ea nu include dobânzile calculate aferente datoriilor care trebuie reflectate în alt cont.

Pentru contabilizarea datoriilor curente trecute din grupa datoriilor pe termen lung, în cazul când termenul de achitare nu este mai mare de un an, este destinat contul de pasiv ***514 „Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung"***. În creditul acestui cont se reflectă sumele datoriilor curente trecute din grupa datoriilor pe termen lung, iar în debit – achitarea acestora. Soldul acestui cont este creditor şi reprezintă datoriile întreprinderii aferente cotei curente a datoriilor pe termen lung la sfârşitul perioadei de gestiune.

Trecerea cotei curente a datoriilor pe termen lung în componenţa datoriilor curente se înregistrează în nota de contabilitate până la întocmirea raportului financiar anual şi se reflectă prin formule contabile de corectare:

Dt 414 „Alte datorii financiare pe termen lung"
Dt 421 „Datorii de arendă pe termen lung"
Dt 426 „Alte datorii pe termen lung calculate"
Ct 514 „Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung".

Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung comerciale, privind creditele şi împrumuturile se trece în categoria datoriilor curente, înregistrându-se prin formule contabile de corectare în conturile respective de evidenţă a datoriilor pe termen scurt.

În componenţa datoriilor calculate se includ finanţările şi încasările cu destinaţie specială care pot fi primite de la bugetul de stat, de la alte întreprinderi, de la alte organizaţii economice şi financiare naţionale şi internaţionale. Aceste mijloace se utilizează în scopurile pentru care ele au fost acordate.

Subvenţiile de stat pot fi primite sub diferite forme: asistenţă financiară, dotaţii tehnice, subvenţii, prime, granturi, alocaţii etc.

Subvenţiile de stat, inclusiv cele nebăneşti, se evaluează la valoarea venală (de intrare) numai în cazul în care ele pot fi estimate corect, există o certitudine întemeiată că întreprinderea va respecta condiţiile de acordare a acestora şi

subvențiile vor fi primite.

Subvențiile se înregistrează identic, indiferent de forma lor de primire: sub formă de mijloace bănești, active materiale, nemateriale, investiții sau sub formă de reducere a datoriei față de bugetul de stat.

Modul de contabilizare a subvențiilor de stat primite este reglementat de ***S.N.C. 20 „Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferentă asistentei de stat"***, conform căruia subvențiile pot fi constatate prin două metode:

- **metoda venitului** care prevede constatarea subvențiilor, mai întâi de toate, ca mijloace speciale primite (datorii), iar după îndeplinirea condițiilor aferente acordării acestora, ca venit al perioadelor în care au fost efectuate cheltuielile privind utilizarea subvențiilor;
- **metoda capitalului**, conform căreia subvențiile pe termen lung sunt înregistrate în componența capitalului secundar, iar în momentul când devin utilizabile în perioada de gestiune se înregistrează ca venituri ale perioadei de gestiune în care au fost efectuate cheltuielile corespunzătoare.

Ca o metodă alternativă, subvențiile se deduc nemijlocit la determinarea valorii contabile nete a activelor din momentul dării în exploatare a activelor.

Pentru generalizarea informației privind existența și mișcarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială este destinat contul de pasiv ***423 „Finanțări și încasări cu destinație specială"***.

Primirea mijloacelor pentru finanțarea cu destinație specială, în funcție de modul de primire se reflectă astfel:

Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție"
Dt 122 „Terenuri"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Dt 216 „Produse"
Dt 217 „Mărfuri"
Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială".

Sumele utilizate ale finanțărilor și încasărilor cu destinație specială se trec la venituri, în funcție de destinație, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială"

Ct 612 „Alte venituri operaționale"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții"
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară".

Mijloacele de finanțări și încasări cu destinație specială neutilizate, primite anterior, se restituie, înregistrându-se în felul următor:
Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuție"
Ct 122 „Terenuri"
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 211 „Materiale"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"
Ct 216 „Produse"
Ct 217 „Mărfuri".

Exemplul 10.10

Gospodăria țărănească a beneficiat, conform legislației în vigoare, de ajutor financiar de stat în sumă de 70 lei pentru un hectar de teren arabil destinat în exclusivitate procurării semințelor, materialului de sădit, carburanților, substanțelor chimice. Întreprinderea deține 25 hectare și ca urmare a primit pe contul bancar 1 750 lei. Ajutorul financiar a fost utilizat pentru procurarea a 580 kg de îngrășăminte.

În perioada de gestiune întreprinderea a efectuat consumuri, utilizând numai 400 kg de îngrășăminte.

Operațiunile se vor reflecta în contabilitate astfel:

Primirea ajutorului financiar de stat:

Dt	***242 „Cont de decontare"***	*1 750 lei*
Ct	***423 „Finanțări și încasări cu destinație specială"***	*1 750 lei.*

Procurarea îngrășămintelor:

- *la valoarea de procurare:*

Dt	***211 „Materiale"***	*1 458,33 lei*
Ct	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*1458,33 lei;*

- *la suma TVA aferentă procurărilor:*

Dt	***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***	*291,67 lei*
Ct	***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***	*291,67 lei.*

În perioada de gestiune întreprinderea a utilizat 400 kg de îngrășăminte :

Dt	***811 „Producția de bază"***	*1 005,74 lei*
Ct	***211 „Materiale"***	*1 005,74 lei.*

Trecerea la venituri a ajutorului financiar pe măsura utilizării îngrăşămintelor procurate pe seama ajutorului de stat se reflectă în felul următor:

Dt 423 „Finanţări şi încasări cu destinaţie specială" *1 206,90 lei*
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară" *1 206,90 lei.*

Partea rămasă a ajutorului financiar va fi trecută la venituri în perioadele de gestiune ulterioare în care va fi utilizată cantitatea de îngrăşăminte rămasă.

Evidenţa sintetică a decontărilor privind finanţările şi încasările cu destinaţie specială se reflectă în registrul pentru contul ***423 „Finanţări şi încasări cu destinaţie specială"*** care se elaborează de fiecare întreprindere de sine stătător şi se ţine pe tipuri de finanţări speciale şi pe creditori. La sfârşitul perioadei de gestiune datele din registrul sintetic se trec în *Cartea mare.*

În baza legii bugetului pe anul respectiv şi altor acte normative pot fi constituite diferite fonduri extrabugetare, printre care fondul republican de susţinere socială a populaţiei, fondul ecologic naţional, fondul special pentru promovarea şi dezvoltarea turismului, fondul extrabugetar pentru realizarea programului complex de valorificare a terenurilor noi şi de sporire a fertilităţii solurilor etc. Agenţii economici pot face defalcări în aceste fonduri în mărimile stabilite de legislaţia în vigoare.

Evidenţa analitică a datoriilor privind plăţile extrabugetare se ţine pe felurile lor.

Pentru generalizarea informaţiei cu privire la situaţia decontărilor privind plăţile extrabugetare este destinat contul de pasiv ***536 „Datorii privind plăţile extrabugetare"***. În creditul acestui cont se reflectă sumele plăţilor extrabugetare calculate în corespondenţă cu debitul conturilor de evidenţă a cheltuielilor, iar în debit – achitarea acestor plăţi în fondurile extrabugetare.

În categoria datoriilor pe termen scurt calculate sunt incluse rezervele pentru cheltuieli şi plăţi preliminate. Acestea sunt rezerve cu caracter de datorii, au destinaţia de acoperire a unor cheltuieli ale perioadelor viitoare şi se constituie în scopul repartizării uniforme a acestora. Tipul, mărimea şi modul de constituire a acestor rezerve se stabileşte de fiecare întreprindere individual şi se indică în politica de contabilitate. Mărimea defalcărilor lunare în aceste rezerve se determină la începutul anului de gestiune şi se stabileşte în funcţie de diferite criterii, având la bază analiza situaţiei tehnico-materiale a întreprinderii, prognozări de activităţi în viitor şi cheltuieli legate de acestea, survenirea unor evenimente imprevizibile, concluzii ale specialiştilor privind necesitatea efectuării lor în perioada respectivă. Rezervele de cheltuieli şi plăţi preliminate pot fi create pentru:

- plata salariilor pentru concedii (inclusiv contribuţiile la asigurările sociale);
- reparaţia mijloacelor fixe, activelor transmise în chirie;
- reparaţii şi deservirea cu garanţie a bunurilor vândute;

- achitarea recompenselor şi primelor anuale;
- cheltuielile şi plăţile viitoare la întreprinderile de colectare şi prelucrare a cerealelor;
- cheltuielile privind construcţia obiectelor provizorii (neprevăzute în lista de titluri);
- returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute;
- lucrările de pregătire a procesului de producţie în ramurile cu caracter sezonier de activitate;
- recultivarea terenurilor şi alte măsuri de salubrizare;
- acoperirea altor cheltuieli neplanificate.

Conform art.40 lit. b) din ***Legea contabilităţii***, la sfârşitul perioadei de gestiune trebuie efectuată inventarierea soldului rezervelor pentru cheltuieli şi plăţi preliminate. În urma inventarierii contul ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"*** nu se închide, iar soldul este precizat pentru reflectarea în rapoartele financiare a unei mărimi corecte a rezervelor neutilizate. Modul de efectuare a inventarierii este diferit, în funcţie de tipul rezervelor. Astfel, la inventarierea rezervelor pentru plata concediilor, se compară mărimea rezervei utilizate (rulajul debitor) reflectată în contabilitate cu suma rezervei utilizate determinată în baza informaţiei privind numărul de salariaţi care nu au utilizat concediul, numărul zilelor de concediu nefolosite şi salariul mediu calculat pentru această perioadă. Rezultatele inventarierii sunt înscrise în actul de inventariere şi, ca urmare, are loc fie calcularea suplimentară (majorarea) a defalcărilor în rezerve, întocmindu-se aceeaşi formulă contabilă, fie reducerea mărimii rezervelor, reflectându-se prin formula contabilă cu sume negative.

Conform art.31 alin.(2) din ***Codul fiscal***, nu se permite deducerea cheltuielilor în fondurile de rezervă, decât numai în mărimea utilizării lor în anul fiscal respectiv. Ca urmare, soldul rezervelor neutilizate în anul de gestiune reprezintă o diferenţă temporară deductibilă care este reversată în anii utilizării rezervelor.

Soldul rezervelor pentru cheltuieli şi plăţi preliminate se reflectă la sfârşitul perioadei de gestiune în *Bilanţul contabil* pe rândul ***940 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"***.

Evidenţa analitică a rezervelor pentru cheltuieli şi plăţi preliminate se ţine pe felurile şi locurile de apariţie a acestora.

Pentru generalizarea informaţiei privind situaţia şi mişcarea rezervelor pentru cheltuieli şi plăţi preliminate este destinat contul de pasiv ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"***. În creditul acestui cont se reflectă formarea rezervelor, iar în debitul lui – utilizarea sau micşorarea lor. Soldul

acestui cont este creditor şi reprezintă mărimea rezervelor pentru cheltuieli şi plăţi preliminate la finele perioadei de gestiune.

Rezervele pentru cheltuieli şi plăţi preliminate sunt create pe seama consumurilor şi/sau cheltuielilor perioadei.

La constituirea rezervelor pentru cheltuieli şi plăţi preliminate se debitează diferite conturi, în funcţie de locul şi destinaţia acestor cheltuieli, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"
Dt 251 „Cheltuieli anticipate pe termen scurt"
Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate".

Utilizarea acestor rezerve se reflectă în debitul contului ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"*** în corespondenţă cu creditul conturilor de evidenţă a datoriilor, activelor sau consumurilor, în funcţie de tipul rezervelor şi destinaţia de utilizare a acestora, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 211 „Materiale"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Ct 216 „Produse"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 822 „Returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute".

Pe lângă datoriile examinate mai sus, întreprinderea înregistrează şi alte obligaţiuni în cadrul unor raporturi economice şi juridice. Aceste datorii cuprind datoriile privind arenda curentă; reclamaţiile; sumele de riscuri transmise şi acceptate pentru reasigurare şi sumele asigurării directe; datoriile privind amenzile şi despăgubirile recunoscute, precum şi alte datorii nereflectate în conturile de evidenţă a datoriilor. Constatarea şi contabilizarea acestor datorii se efectuează numai în baza contractelor civile încheiate, deciziilor organelor judiciare, reclamaţiilor acceptate, notelor şi calculelor contabile, proceselor-verbale şi actelor de constatare a evenimentelor economice etc.

Evidența analitică a acestor datorii se ține pe termene de plată, pe feluri de datorii şi pe creditori.

Contabilitatea sintetică a altor datorii pe termen lung şi scurt se ține respectiv pe conturile ***426 „Alte datorii pe termen lung calculate"*** şi ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***. Acestea sunt conturi de pasiv, în creditul cărora se reflectă sumele datoriilor calculate, iar în debit – achitarea acestora. Soldul este creditor şi reprezintă datoriile întreprinderii privind alte plăți la finele perioadei de gestiune.

Datoriile întreprinderii față de alți creditori se reflectă în felul următor:

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 122 „Terenuri"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 246 „Documente băneşti"
Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt" sau
Ct 426 „Alte datorii pe termen lung calculate".

Încasarea eronată a mijloacelor băneşti în contul curent şi cel valutar se înregistrează astfel:

Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

Achitarea datoriilor față de alți creditori se reflectă prin formula contabilă:

Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Dt 426 „Alte datorii pe termen lung calculate"
Ct 242 „Cont de decontare" sau
Ct 243 „Cont valutar", sau
Ct 244 „Conturi speciale la bănci".

Evidența sintetică şi analitică a altor datorii se reflectă în registrele pentru conturile ***426 „Alte datorii pe termen lung calculate"***, ***536 „Datorii privind plățile extrabugetare"***, ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate"***, ***539 „Alte datorii pe termen scurt"*** care se elaborează de fiecare întreprindere de sine stătător şi se ține pe feluri de datorii şi pe creditori. La sfârşitul perioadei de gestiune datele din registrele menționate se trec în *Cartea mare*, iar după verificare – în *Bilanțul contabil*.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Definiţi datoriile.
2. Explicaţi principiile şi modul de constatare a datoriilor.
3. Care sunt criteriile de bază de clasificare a datoriilor şi influenţa asupra contabilităţii şi informaţiei din rapoartele financiare?
4. Ce reprezintă datoriile financiare?
5. Care este sistemul de conturi pentru contabilizarea datoriilor financiare şi ce formule contabile se întocmesc la primirea şi restituirea creditelor bancare şi împrumuturilor?
6. Care sunt diferenţele de preţ la emisiunea de obligaţiuni şi cum acestea se calculează?
7. Explicaţi metodele de amortizare a primelor şi disconturilor la emisiunea de obligaţiuni şi întocmiţi formulele contabile privind amortizarea lor.
8. Enumeraţi cheltuielile privind împrumuturile şi explicaţi metodele de calculare şi constatare a acestora.
9. Care este diferenţa dintre datoriile convertibile şi neconvertibile?
10. Care este modul de reflectare în contabilitate a avansurilor primite de la cumpărători?
11. Ce formule contabile se întocmesc la intrarea valorilor materiale de la furnizori?
12. Care este modul de reflectare a TVA aferentă bunurilor materiale intrate?
13. Cum se calculează contribuţiile la asigurările sociale şi cine le plăteşte?
14. Ce documente se perfectează la calcularea şi plata salariului?
15. Care sunt datoriile faţă de salariaţi şi cum acestea se contabilizează?
16. Definiţi venitul contabil şi cel impozabil şi arătaţi legătura dintre acestea.
17. În ce condiţii apare datoria faţă de buget privind TVA?
18. Care este modul de decontare a taxei pe valoarea adăugată?
19. Arătaţi modul de calculare şi contabilizare a sumei accizelor.
20. Care sunt tipurile de rezerve create de întreprindere? Explicaţi tratamentul fiscal al acestora.
21. Explicaţi necesitatea şi modul de efectuare a inventarierii rezervelor pentru plata concediilor de odihnă.
22. Care sunt metodele de contabilizare a subvenţiilor şi ajutoarelor de stat prevăzute de ***S.N.C. 20***?
23. În cadrul căror operaţiuni apar datorii faţă de fondatori şi care este modul de reflectare a acestora în conturi?
24. Care este componenţa altor datorii ale întreprinderii şi cum acestea se contabilizează?

Capitolul 11. Contabilitatea consumurilor şi cheltuielilor

Obiectivele capitolului:

- ***Caracterizarea şi clasificarea consumurilor şi cheltuielilor.***
- ***Descrierea regulilor de evaluare şi constatare a consumurilor şi cheltuielilor.***
- ***Examinarea modului de contabilizare a consumurilor şi cheltuielilor pe tipuri de activităţi ale întreprinderii.***

11.1. Componenţa, caracteristica şi clasificarea consumurilor şi cheltuielilor

Evidenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii constituie unul dintre cele mai importante şi dificile sectoare de contabilitate ale întreprinderii. În cadrul acestui sector se formează atât indicatorii contabilităţii de gestiune (suma totală a consumurilor de producţie, costul produselor fabricate, rentabilitatea producţiei etc.), cât şi ai contabilităţii financiare (costul mărfurilor, produselor vândute, serviciilor prestate, mărimea cheltuielilor perioadei etc.). În exactitatea şi oportunitatea calculului acestor indicatori sunt cointeresaţi atât utilizatorii interni ai informaţiei contabile, cât şi cei externi.

Componenţa consumurilor şi cheltuielilor, modul de evaluare şi de constatare a acestora sunt determinate de prevederile ***Bazelor conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare*** şi ***S.N.C. 3 „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii"***.

În ***S.N.C. 3*** componenţa consumurilor este prezentată sub aspectul întreprinderilor din trei sfere principale de activitate (producţie, comerţ, prestări servicii), iar componenţa cheltuielilor – pe felurile de activităţi ale unei întreprinderi aparte (operaţională, de investiţii, financiară) şi pe evenimente excepţionale.

Componenţa, caracteristica şi clasificarea consumurilor

Consumurile reprezintă resursele întreprinderii utilizate pentru fabricarea produselor şi prestarea serviciilor în scopul obţinerii venitului. Acestea sunt legate nemijlocit de procesul de producţie (prestări servicii), îşi găsesc

întruchipare materială în stocurile produselor şi producţiei (serviciilor) în curs de execuţie. La finele fiecărei perioade de gestiune consumurile se reflectă în *Bilanţul contabil* ca active şi nu se iau în calcul la determinarea rezultatului financiar al întreprinderii.

Consumurile incluse în costul producţiei (serviciilor) cuprind următoarele articole: consumuri de materiale, consumuri privind retribuirea muncii, consumuri indirecte de producţie. În unele ramuri ale economiei naţionale, cu excepţia celor menţionate, pot fi prevăzute şi alte articole de consumuri care reflectă particularităţile activităţilor economice şi de producţie a acestora (de exemplu, în ramurile extractive – epuizarea resurselor naturale, în industria energetică – uzura mijloacelor fixe etc.).

Consumurile de materiale cuprind costul materialelor, carburanţilor şi lubrifianţilor consumaţi, pieselor de schimb utilizate în procesul de producţie (prestări servicii).

Consumurile privind retribuirea muncii includ salariile de bază şi suplimentare ale muncitorilor încadraţi în procesul de producţie (prestări servicii), premiile, adaosurile, contribuţiile la asigurările sociale, calculate în baza salariilor personalului care participă la procesul de producţie (prestări servicii).

Consumurile indirecte de producţie sunt legate de deservirea şi gestiunea subdiviziunilor întreprinderii (secţiilor, sectoarelor, unităţilor de prestări servicii) şi includ:

- cheltuielile de întreţinere şi uzura mijloacelor fixe cu destinaţie productivă;
- amortizarea activelor nemateriale utilizate în procesul de producţie (prestări servicii);
- uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată;
- salariile şi contribuţiile la asigurările sociale ale personalului de conducere şi deservire a subdiviziunilor întreprinderii;
- alte consumuri aferente procesului de producţie.

Consumurile indirecte de producţie se subdivizează în:

- consumuri variabile, a căror mărime depinde de modificarea volumului producţiei (retribuirea muncii prestată de muncitorii auxiliari, costul materialelor consumate etc.);
- consumuri constante, a căror mărime nu depinde relativ de volumul producţiei (uzura calculată în baza metodei liniare, cheltuielile privind întreţinerea şi exploatarea clădirilor şi utilajului).

La finele fiecărei perioade de gestiune, consumurile indirecte de producţie se repartizează între costul stocurilor produselor şi producţiei (serviciilor) în curs de execuţie şi cheltuielile perioadei. În acest caz consumurile variabile se

includ în costul produselor fabricate (serviciilor prestate) şi soldurilor producţiei (serviciilor) în curs de execuţie în suma totală, indiferent de nivelul utilizării efective a capacităţilor de producţie.

Consumurile de producţie indirecte constante se repartizează între costul produselor (serviciilor) şi cheltuielile perioadei în baza capacităţii normative a utilajului de producţie. Capacitatea normativă reprezintă nivelul producţiei (volumul serviciilor) care poate fi atins în medie în decursul câtorva perioade sau sezoane, în cazul unor circumstanţe normale, luându-se în considerare pierderile aferente capacităţilor rezultate din executarea lucrărilor tehnice planificate. Dacă volumul efectiv al producţiei (serviciilor) este egal sau mai mare decât capacitatea normativă, suma efectivă a consumurilor indirecte de producţie se include integral în costul produselor (serviciilor). În cazul când volumul efectiv de producţie este mai mic decât capacitatea normativă, consumurile indirecte constante de producţie se trec în cost în baza cotei normative rezultate din împărţirea sumei efective a acestor consumuri la capacitatea normativă. Suma nerepartizată a consumurilor indirecte constante de producţie se consideră ca cheltuieli ale perioadei de gestiune în care acestea au fost suportate.

Exemplul 11.1

Suma totală a consumurilor indirecte de producţie realizate în cursul trimestrului I al anului 2003 constituie 38 400 lei, inclusiv consumurile variabile – 26 400 lei, constante – 12 000 lei. În perioada respectivă au fost produse 5 200 unităţi de produse având capacitatea normativă de 6 000 unităţi.

În exemplul dat consumurile indirecte de producţie vor fi repartizate în felul următor: 26 400 lei se includ direct în costul produselor fabricate, iar 12 000 lei se repartizează între costul producţiei şi cheltuielile perioadei. În acest scop se întocmesc următoarele calcule:

1. *Se determină cota normativă a consumurilor indirecte de producţie:*
   12 000 : 6 000 = 2 lei.
2. *Se calculează suma consumurilor indirecte de producţie aferentă:*
   a) *costului produselor fabricate: 5 200 × 2 = 10 400 lei;*
   b) *cheltuielilor perioadei: 800 × 2 = 1 600 lei.*

Astfel, din suma totală a consumurilor indirecte de producţie 36 800 lei (26 400 + + 10 400) se includ în costul producţiei, iar partea rămasă în sumă de 1 600 lei se trece la majorarea altor cheltuieli operaţionale.

Componenţa, caracteristica şi clasificarea cheltuielilor

Cheltuielile reprezintă diminuările de avantaje economice care apar în procesul desfăşurării activităţii economico-financiare a întreprinderii. Spre deosebire de consumuri, cheltuielile nu se includ în costul produselor fabricate

(serviciilor prestate), ci se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare* şi se scad din venituri la determinarea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Cheltuielile se efectuează la întreprinderile care desfăşoară toate tipurile de activităţi. În funcţie de direcţiile efectuării, acestea se subdivizează în trei grupe:

1. Cheltuieli ale activităţii operaţionale.
2. Cheltuieli ale activităţii neoperaţionale.
3. Cheltuieli privind impozitul pe venit.

Cheltuielile activităţii operaţionale cuprind cheltuielile ocazionate de desfăşurarea activităţii de bază a întreprinderii. Acestea cuprind:

a) costul vânzărilor;
b) cheltuielile comerciale;
c) cheltuielile generale şi administrative;
d) alte cheltuieli operaţionale.

Costul vânzărilor reprezintă o parte din consumurile aferente produselor, mărfurilor vândute şi serviciilor prestate. Acesta cuprinde:

a) la întreprinderile de producţie – consumurile materiale directe, consumurile directe privind retribuirea muncii, inclusiv contribuţiile pentru asigurările sociale, consumurile indirecte de producţie aferente produselor vândute;
b) la întreprinderile de comerţ – valoarea de bilanţ a mărfurilor vândute (suma cea mai mică dintre valoarea de intrare a mărfurilor procurate şi valoarea realizabilă netă);
c) la întreprinderile de prestări servicii – consumurile de materiale, consumurile privind retribuirea muncii, precum şi consumurile indirecte de producţie aferente serviciilor prestate.

Cheltuielile comerciale sunt cheltuielile aferente desfacerii produselor, mărfurilor şi prestărilor de servicii, şi anume: cheltuielile privind operaţiunile de marketing; cheltuielile privind ambalajele şi ambalarea produselor şi mărfurilor; cheltuielile de transport privind desfacerea; cheltuielile de reclamă; cheltuielile privind reparaţiile şi deservirea cu termen de garanţie a produselor şi mărfurilor vândute; cheltuielile aferente creării rezervelor pentru datorii dubioase; cheltuielile privind returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute; cheltuielile privind retribuirea muncii salariaţilor de la întreprinderile de comerţ care cuprind salariile de bază şi suplimentare, diverse adaosuri, sporuri, prime plătite vânzătorilor, casierilor, hamalilor, precum şi bucătarilor, ospătarilor la întreprinderile de alimentaţie publică şi altui personal care participă nemijlocit la vânzarea mărfurilor; comisioanele plătite organizaţiilor

de desfacere, de intermediere, de comerț exterior, cheltuielile privind procurarea licențelor pentru exportul produselor şi mărfurilor; cheltuielile privind întocmirea declarațiilor vamale pentru vânzarea produselor peste hotarele republicii etc.

Cheltuielile generale şi administrative cuprind cheltuielile privind deservirea şi gestiunea întreprinderii în ansamblu: cheltuielile privind uzura, reparația şi întreținerea mijloacelor fixe, cheltuielile privind amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală gospodărească; cheltuielile de întreținere a personalului administrativ şi de conducere; impozitele, taxele şi plățile virate în buget potrivit legislației în vigoare (cu excepția impozitului pe venit), precum şi taxa pe valoarea adăugată nerecuperată, accizele; cheltuielile în scopuri de binefacere şi sponsorizare; cheltuielile pentru protecția muncii; cheltuielile de reprezentare; cheltuielile pentru deplasările de serviciu ale personalului de conducere; cheltuielile pentru acțiunile de ocrotire a sănătății, de organizare a timpului liber şi odihnei salariaților întreprinderii; cheltuielile de organizare aferente desfăşurării adunărilor acționarilor, întocmirii actelor; cheltuielile pentru lucrările de cercetări ştiințifice, inovații şi raționalizări cu caracter de producție; cheltuielile pentru pregătirea şi reciclarea cadrelor, achitarea diverselor servicii prestate întreprinderii, în conformitate cu contractele încheiate; cheltuielile aferente angajării forței de muncă; cheltuielile pentru întreținerea unităților de producție şi economice de deservire etc.

Alte cheltuieli operaționale cuprind cheltuielile privind vânzarea altor active curente; cheltuielile privind arenda operațională; cheltuielile sub formă de amenzi, penalități, despăgubiri; cheltuielile din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente; cheltuielile aferente dobânzilor pentru credite şi împrumuturi; consumurile indirecte de producție nerepartizate; lipsurile şi pierderile din deteriorarea valorilor; cheltuielile aferente produselor rebutate, precum şi cheltuielile aferente anulării comenzilor de producție, încetării activității unității de producție care nu a fabricat produse şi cheltuielile anticipate care s-au dovedit a fi inutile.

Cheltuielile activității neoperaționale cuprind cheltuielile suportate de întreprindere la desfăşurarea altor feluri de activități. Acestea cuprind:

a) cheltuielile activității de investiții;
b) cheltuielile activității financiare;
c) pierderile excepționale.

Cheltuielile activității de investiții rezultă din ieşirea activelor pe termen lung şi cuprind cheltuielile şi pierderile aferente ieşirii activelor nemateriale, activelor materiale în curs de execuție, terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor

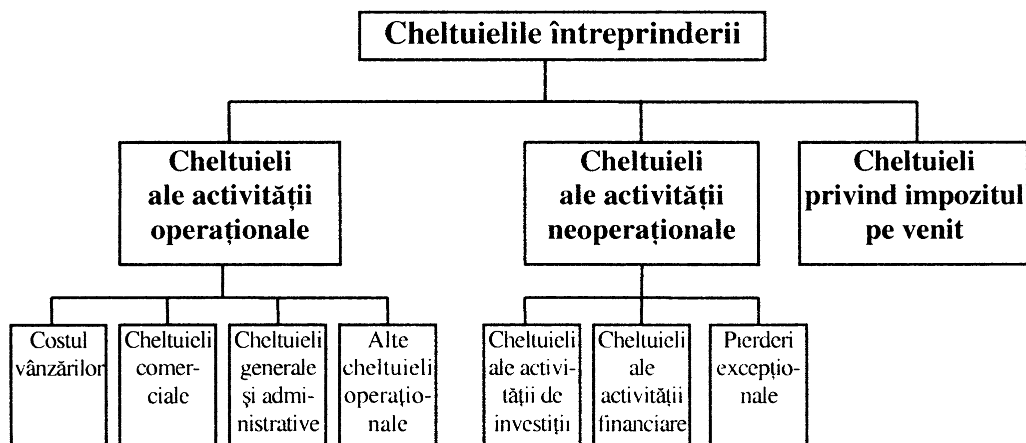
naturale, activelor financiare pe termen lung, sumele reducerii valorii activelor pe termen lung ieşite; pierderile din participaţiile în alte întreprinderi şi operaţiunile cu părţile legate.

Cheltuielile activităţii financiare rezultă din modificarea mărimii şi structurii capitalului propriu, împrumuturilor şi creditelor întreprinderii. Acestea cuprind cheltuielile privind operaţiunile aferente plăţii redevenţelor, arendei finanţate a activelor materiale pe termen lung, diferenţele nefavorabile de curs valutar etc.

Pierderile excepţionale rezultă din evenimentele sau operaţiunile rare şi netipice care nu sunt legate de activitatea economico-financiară (ordinară) a întreprinderii. Acestea cuprind daunele provocate de calamităţile naturale, pierderile din perturbările politice, modificarea legislaţiei ţării.

Cheltuielile privind impozitul pe venit cuprind suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luată în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Structura cheltuielilor întreprinderii este prezentată în schema 11.1.



Schema 11.1. Structura cheltuielilor întreprinderii

11.2. Evaluarea şi constatarea consumurilor şi cheltuielilor

La contabilizarea consumurilor şi cheltuielilor apar două probleme principale:

1) evaluarea (măsurarea) consumurilor şi cheltuielilor, adică calcularea sumelor acestora, care trebuie să fie reflectate în contabilitate şi rapoartele financiare;

2) constatarea consumurilor şi cheltuielilor, adică stabilirea perioadei de gestiune în care acestea trebuie să fie reflectate în contabilitate şi rapoartele financiare.

În conformitate cu cerinţele ***Standardelor Naţionale de Contabilitate***, consumurile şi cheltuielile se evaluează la valoarea de bilanţ a activelor pe termen lung şi curente ieşite, a sumelor calculate la retribuirea muncii şi ale contribuţiilor pentru asigurările sociale, uzurii mijloacelor fixe şi obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, amortizării activelor nemateriale, rezervelor create, cheltuielilor şi plăţilor preliminate, corecţiilor la datoriile dubioase etc.

Consumurile şi cheltuielile se constată şi se reflectă în contabilitate în baza respectării următoarelor principii:

- specializarea exerciţiilor;
- prudenţa;
- concordanţa;
- necompensarea.

Principiul specializării exerciţiilor prevede că cheltuielile se constată şi se reflectă în contabilitate în perioada de gestiune în care au avut loc, indiferent de momentul plăţii efective a mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare. De exemplu, energia electrică consumată, furnizată de către terţi se trece la consumuri sau cheltuieli în perioada de gestiune în care a fost consumată, dar nu în momentul achitării acesteia; chiria plătită în avans se trece la consumuri sau cheltuieli în perioadele în care obiectul arendat a fost utilizat etc.

Principiul prudenţei prevede că cheltuielile se constată şi se reflectă în contabilitate în momentul efectuării acestora. De exemplu, lipsurile constatate cu ocazia inventarierii valorilor în mărfuri şi materiale, precum şi pierderile din deteriorarea acestora; valoarea produselor rebutate definitiv; cheltuielile privind remedierea rebuturilor etc. se înregistrează în contabilitate ca cheltuieli la data depistării acestora, indiferent de motive şi vinovaţi. Suma de recuperare a acestora (veniturile) se constată numai în cazul când întreprinderea are o certitudine întemeiată, adică o confirmare documentară (acordul în scris al salariatului privind recuperarea daunei materiale, decizia judecătorească etc.).

Principiul prudenţei oferă întreprinderilor, după caz, dreptul să creeze rezervele corespunzătoare pe seama cheltuielilor perioadei privind recuperarea pierderilor probabile aferente datoriilor dubioase, returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute, reparaţia cu termen de garanţie şi deservirea produselor şi mărfurilor vândute etc. Totodată, principiul prudenţei nu justifică crearea rezervelor latente, ceea ce poate să genereze supraevaluarea neîntemeiată a cheltuielilor şi diminuarea rezultatului financiar.

Principiul concordanţei prevede reflectarea simultană în contabilitate şi rapoartele financiare a cheltuielilor şi veniturilor ocazionate de unele şi aceleaşi operaţiuni economice. De exemplu, costul vânzărilor (valoarea de bilanţ a produselor, mărfurilor vândute, serviciilor prestate) se constată şi se reflectă în conturile contabile şi rapoartele financiare concomitent cu veniturile din vânzări, adică în cursul unei perioade de gestiune.

Principiul necompensării nu permite modificarea sumelor veniturilor şi cheltuielilor constatate şi reflectate anterior în rapoartele financiare şi casarea reciprocă a acestora în cursul perioadei de gestiune. În cazul când apar îndoieli referitor la primirea sumei cuvenite incluse anterior în venit, o asemenea sumă se trece la majorarea cheltuielilor, dar nu la diminuarea sumei veniturilor constatată iniţial. Aceasta prevedere se referă, în special, la veniturile şi cheltuielile reflectate în *Raportul anual privind rezultatele financiare.*

Exemplul 11.2

În luna decembrie 2002 firma „Floare" a vândut altei întreprinderi un lot de mărfuri în valoare de 100 000 lei (fără TVA) şi costul vânzărilor de 70 000 lei. În luna ianuarie 2003 firmei i s-au restituit mărfurile necalitative din acest lot şi valoarea de vânzare (fără TVA) de 5 000 lei. Valoarea realizabilă netă a mărfurilor returnate a constituit 2 000 lei.

În exemplul de faţă firma „Floare" a constatat în luna decembrie 2002 venitul şi cheltuiala (costul) din vânzări respectiv în sumă de 100 000 lei şi 70 000 lei şi le-a reflectat în Raportul privind rezultatele financiare pe anul 2002.

Diferenţa dintre valoarea mărfurilor returnate şi valoarea realizabilă netă a acestora de 3 000 lei (5 000 – 2 000) va fi considerată ca pierderi ale întreprinderii şi reflectată în Raportul privind rezultatele financiare pe trimestrul I al anului 2003 sau va fi compensată pe seama rezervelor create anterior în aceste scopuri.

11.3. Contabilitatea consumurilor

Consumurile se înregistrează în contabilitate în baza următoarelor documente primare:

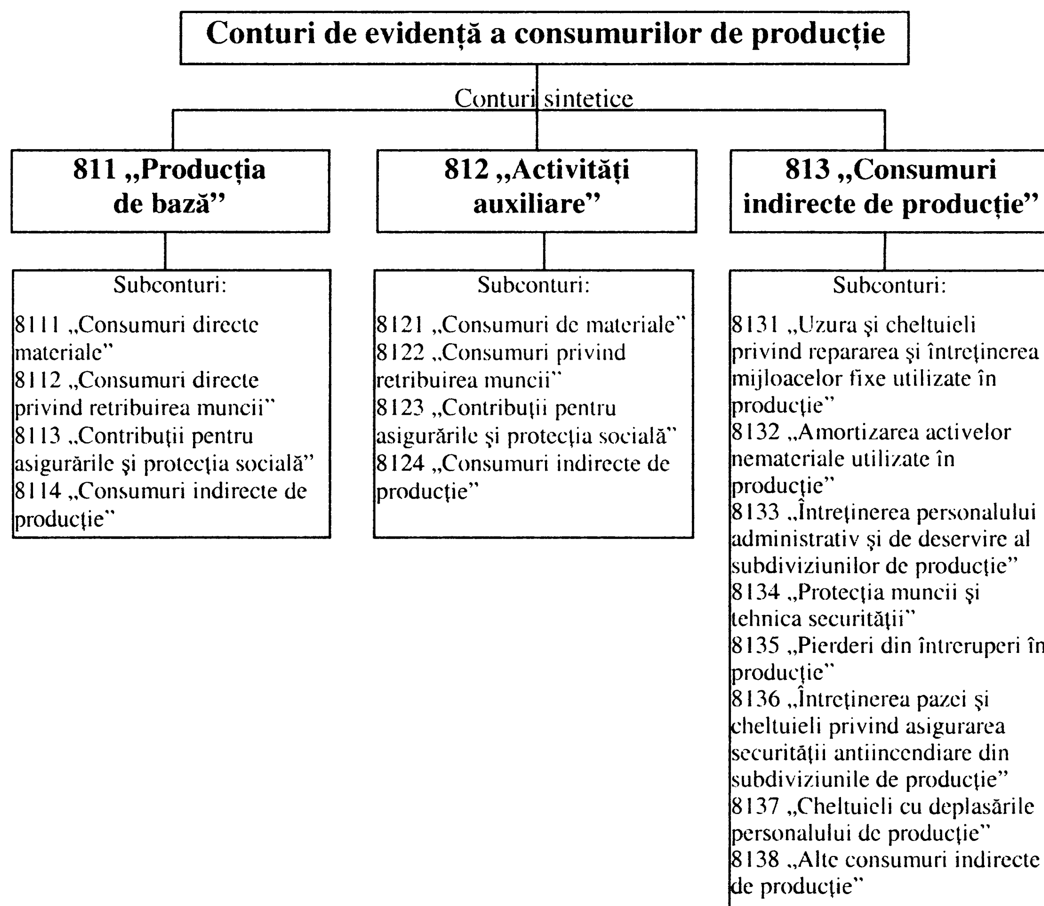
- bonul de consum al materialelor;
- fişa-limită de consum;
- foaia de parcurs;
- factura de expediţie;
- factura fiscală;
- bonul de lucru;
- raportul de producţie;
- nota contabilă etc.

Evidenţa analitică a consumurilor se ţine pe tipuri de produse, servicii, locuri de efectuare, articole de calculaţie.

Pentru evidenţa sintetică sunt destinate conturile din grupa ***81 „Conturi ale consumurilor de producţie"***:

- ***811 „Producţia de bază"***,
- ***812 „Activităţi auxiliare"***,
- ***813 „Consumuri indirecte de producţie".***

Clasificarea conturilor de evidenţă a consumurilor de producţie este prezentată în schema 11.2.



Schema 11.2. Clasificarea conturilor de evidenţă a consumurilor de producţie

Particularitatea conturilor specificate constă în faptul că la finele fiecărei perioade de gestiune acestea se închid prin conturile contabilităţii financiare şi nu au sold.

Contul 811 „Producţia de bază" este destinat generalizării informaţiei privind consumurile producţiei de bază, adică a fabricării produselor (prestării serviciilor) care a constituit scopul creării întreprinderii date. În special, acest cont se utilizează pentru contabilitatea consumurilor întreprinderilor:

- industriale şi agricole privind fabricarea produselor;
- de construcţie, geologice şi de proiectări-explorări privind executarea lucrărilor de construcţii-montaj, de prospecţiuni geologice şi de proiectare-explorare;
- de transport şi telecomunicaţii privind prestarea serviciilor de către aceştia;
- alimentaţiei publice privind fabricarea producţiei proprii (referitor la materii prime şi materiale);
- de întreţinere şi reparaţie a drumurilor.

Contul 811 „Producţia de bază" este un cont de calculaţie. În cursul perioadei de gestiune, în debitul acestui cont se reflectă consumurile materiale, consumurile privind retribuirea muncii, consumurile indirecte de producţie, precum şi valoarea de bilanţ a produselor rebutate, returnate pentru remediere în secţiile producţiei de bază. În acest caz se întocmeşte formula contabilă:

Dt 811 „Producţia de bază"
Ct 211 „Materiale"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Ct 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"
Ct 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 216 „Produse".

În creditul contului ***811 „Producţia de bază"*** se reflectă:

1. Costul efectiv al produselor fabricate şi serviciilor prestate:

Dt 216 „Produse"
Dt 711 „Costul vânzărilor"
Ct 811 „Producţia de bază".

2. Costul efectiv al rebutului definitiv constatat în secţiile producţiei de bază:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 811 „Producţia de bază".

3. Costul reziduurilor şi deşeurilor metalice înregistrate la valoarea realizabilă netă, precum şi al materialelor fabricate în secţiile întreprinderii:

Dt 211 „Materiale”
Ct 811 „Producţia de bază”.

La finele fiecărei perioade de gestiune contul ***811 „Producţia de bază”*** se închide. În acest caz soldul producţiei în curs de execuţie se trece în contul ***215 „Producţia în curs de execuţie”*** prin formula contabilă:
Dt 215 „Producţia în curs de execuţie”
Ct 811 „Producţia de bază”.

La începutul perioadei de gestiune următoare soldul producţiei în curs de execuţie se restabileşte în contul ***811*** printr-o înregistrare inversă:
Dt 811 „Producţia de bază”
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie”.

Contul 812 „Activităţi auxiliare” se foloseşte pentru generalizarea informaţiei privind consumurile subdiviziunilor care sunt auxiliare (secundare) pentru producţia sau activitatea de bază a întreprinderii. În special, acest cont se utilizează pentru contabilizarea consumurilor producţiilor care asigură:

- deservirea sau aprovizionarea întreprinderii cu diverse feluri de energie (energie electrică şi termică, abur, gaze, apă etc.);
- producţia ambalajelor pentru împachetarea produselor;
- aprovizionarea şi păstrarea ambalajelor de sticlă pentru ambalarea produselor;
- deservirea de transport;
- exploatarea parcului de maşini şi tractoare la întreprinderile agricole;
- exploatarea maşinilor şi mecanismelor de construcţie;
- reparaţia mijloacelor fixe;
- fabricarea instrumentelor, dispozitivelor speciale, echipamentelor speciale, matriţelor, pieselor de schimb;
- fabricarea pieselor de construcţie sau îmbogăţirea materialelor de construcţie (în special, la întreprinderile de construcţie);
- extracţia pietrei, prundişului, nisipului şi altor materiale nemetalifere;
- prelucrarea şi tăierea lemnului;
- murarea, uscarea şi conservarea produselor agricole (în special, în alimentaţia publică, la întreprinderile agricole şi comerciale) etc.

În debitul contului ***812 „Activităţi auxiliare”*** se reflectă consumurile directe legate nemijlocit de fabricarea produselor, executarea lucrărilor şi prestarea serviciilor, precum şi consumurile indirecte legate de deservirea şi gestiunea activităţilor auxiliare şi valoarea de bilanţ a produselor rebutate, returnate pentru remediere în secţiile auxiliare de producţie. În acest caz se întocmeşte formula contabilă:

Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 211 „Materiale"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Ct 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate"
Ct 813 „Consumuri indirecte de producţie" etc.

În creditul contului ***812 „Activităţi auxiliare"*** se reflectă:

1. Costul efectiv al serviciilor activităţilor auxiliare prestate:
   a) la achiziţionarea activelor:

Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 122 „Terenuri"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Ct 812 „Activităţi auxiliare";

b) subdiviziunilor întreprinderii:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Dt 723 „Pierderi excepţionale"
Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 812 „Activităţi auxiliare";

c) persoanelor terţe:

Dt 711 „Costul vânzărilor"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

2. Costul efectiv al materialelor, instrumentelor, produselor fabricate:

Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 216 „Produse"
Ct 812 "Activităţi auxiliare".

3. Înregistrarea deşeurilor metalice şi reziduurilor la valoarea realizabilă netă:

Dt 211 „Materiale"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

4. Costul rebutului definitiv constatat în secţiile auxiliare de producţie:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

La finele fiecărei perioade de gestiune soldul **contului** ***812 „Activităţi auxiliare"*** se trece în contul ***215 „Producţia în curs de execuţie"*** prin formula contabilă:

Dt 215 „Producţia în curs de execuţie"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

La începutul perioadei de gestiune următoare soldul producţiei în curs de execuţie se restabileşte în contul ***812*** prin formula contabilă inversă:

Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie".

Contul 813 „Consumuri indirecte de producţie" este destinat contabilizării consumurilor aferente deservirii şi gestiunii subdiviziunilor de producţie ale întreprinderii. Acesta este un cont de colectare-repartizare. În cursul perioadei de gestiune, în debitul acestui cont se acumulează consumurile aferente articolelor stabilite de fiecare întreprindere, pornind de la cerinţele ***S.N.C. 3 „Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii"***. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Calcularea retribuirii muncii şi contribuţiilor la asigurările sociale pentru personalul administrativ-de conducere şi de deservire al subdiviziunilor de producţie:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

2. Calcularea amortizării activelor nemateriale, uzurii mijloacelor fixe cu destinaţie productivă şi epuizării resurselor naturale:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale"
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 126 „Epuizarea resurselor naturale".

3. Reflectarea consumurilor pentru reparaţia şi întreţinerea mijloacelor fixe în stare de lucru:
   a) a materialelor utilizate:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 211 „Materiale";

b) a energiei electrice, aburului, apei consumate:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***812 „Activităţi auxiliare"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Ct ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"***;

c) a remuneraţiilor calculate muncitorilor auxiliari şi contribuţiilor pentru asigurările sociale:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"***
Ct ***533 „Datorii privind asigurările"***.

4. Trecerea la consumuri a valorii de bilanţ a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată puse în funcţiune în valoare nu mai mare de 1/2 (500 lei) din plafonul stabilit de legislaţie pentru o unitate:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"***.

5. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată cu valoarea unitară mai mare de 500 lei:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată"***.

6. Calcularea plăţilor pentru paza subdiviziunilor de producţie:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***.

7. Reflectarea consumurilor efectuate de titularii de avans:

a) la acordarea avansurilor:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"***;

b) fără acordarea anticipată a avansurilor:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"***.

8. Calcularea plăţilor de asigurare:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***533 „Datorii privind asigurările"***.

9. Reflectarea lipsurilor şi pierderilor din deteriorarea valorilor în mărfuri şi materiale în limitele normelor de perisabilitate naturală:

Dt ***813 „Consumuri indirecte de producţie"***
Ct ***211 „Materiale"***

Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie".

10. Crearea rezervelor pentru plata concediilor de odihnă a muncitorilor şi reparaţia mijloacelor fixe:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate".

11. Trecerea unei părţi a cheltuielilor anticipate pe termen lung şi curente la consumurile perioadei de gestiune:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producţie"
Ct 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"
Ct 251 „Cheltuieli anticipate curente".

La finele fiecărei perioade de gestiune consumurile acumulate în debitul contului ***813 „Consumuri indirecte de producţie"*** se repartizează şi se includ în costul produselor şi serviciilor activităţilor de bază şi auxiliare, al altor active sau se trec la cheltuielile perioadei. Repartizarea consumurilor indirecte de producţie se efectuează în modul expus în exemplul 11.1 şi se reflectă prin formula contabilă:

Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Dt 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"
Ct 813 „Consumuri indirecte de producţie".

Conturile de evidenţă a consumurilor de producţie sunt strâns legate între ele şi cu conturile de evidenţă a cheltuielilor, fapt care poate fi ilustrat prin următorul exemplu:

Exemplul 11.3

Soldul producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei de gestiune constituie 100 000 lei. La fabricarea produselor în cursul perioadei de gestiune au fost înregistrate următoarele consumuri:

- *consumuri directe materiale 1 200 000 lei;*
- *consumuri directe privind retribuirea muncii 200 000 lei;*
- *contribuţii pentru asigurările sociale 62 000 lei;*
- *serviciile activităţii auxiliare 150 000 lei;*
- *consumuri indirecte de producţie 148 000 lei.*

*Soldul producţiei în curs de execuţie la finele perioadei de gestiune constituie 75 000 lei. În contul **216 „Produse"** soldul la începutul perioadei a constituit 50 000*

lei, iar la finele perioadei – 35 000 lei. Costul produselor vândute (costul vânzărilor) în cursul perioadei de gestiune a constituit 1 800 000 lei (50 000 + 1 785 000 – 35 000).

215 „Producția în curs de execuție"

Dt	Ct
Sold 100 000	1) 100 000
Sold 75 000	

211 „Materiale"

Dt	Ct
	2) 1 200 000

531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"

Dt	Ct
	3) 200 000

533 "Datorii privind asigurările"

Dt	Ct
	4) 62 000

812 "Activități auxiliare"

Dt	Ct
	5) 150 000

813 "Consumuri indirecte de producție"

Dt	Ct
	6) 148 000

811 "Producția de bază"

Dt	Ct
1) 100 000	
2) 1 200 000	
3) 200 000	7) 1 785 000
4) 62 000	
5) 150 000	8) 75 000
6) 148 000	
Rulaj 1 860 000	

216 "Produse"

Dt	Ct
Sold 50 000	
7) 1 785 000	9) 1 800 000
Sold 35 000	

711 "Costul vânzărilor"

Dt	Ct
9) 1 800 000	

Schema 11.3. *Corelația dintre conturile de evidență a consumurilor și cheltuielilor*

Din schema 11.3 se vede că consumurile în procesul producției s-au transformat în produse finite (1 785 000 lei) și în producție în curs de execuție (75 000 lei). Produsele finite vândute la costul efectiv al acestora în sumă de 1 800 000 lei au devenit cheltuiala de bază a activității operaționale desfășurată în cursul perioadei de gestiune.

11.4. Contabilitatea cheltuielilor întreprinderii

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe tipuri de activități ale întreprinderii (operațională, de investiții și financiară) și evenimente excepționale.

Cheltuielile se înregistrează în contabilitate în baza următoarelor documente primare:

- bonul de consum al materialelor,
- foaia de parcurs,
- factura de expediție,
- factura fiscală,
- fișa de pontaj,
- nota contabilă etc.

Evidenţa analitică a cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, pe locuri de efectuare şi pe tipuri de activităţi ale întreprinderii.

Pentru evidenţa sintetică a cheltuielilor sunt destinate conturile din **clasa 7 „Cheltuieli"**:

- ***711 "Costul vânzărilor",***
- ***712 "Cheltuieli comerciale",***
- ***713 "Cheltuieli generale şi administrative",***
- ***714 "Alte cheltuieli operaţionale",***
- ***721 "Cheltuieli ale activităţii de investiţii",***
- ***722 "Cheltuieli ale activităţii financiare",***
- ***723 "Pierderi excepţionale",***
- ***731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".***

Conturile de evidenţă a cheltuielilor sunt conturi de activ. În cursul perioadei de gestiune în debitul lor se reflectă cu total cumulativ de la începutul anului sumele cheltuielilor, iar în credit – trecerea cheltuielilor acumulate la finele anului de gestiune la rezultatul financiar. La finele fiecărui trimestru rulajele debitoare ale conturilor de cheltuieli se înscriu în rândurile respective ale *Raportului privind rezultatele financiare* .

Clasificarea conturilor din **clasa 7 „Cheltuieli"** este prezentată în schema 11.4.

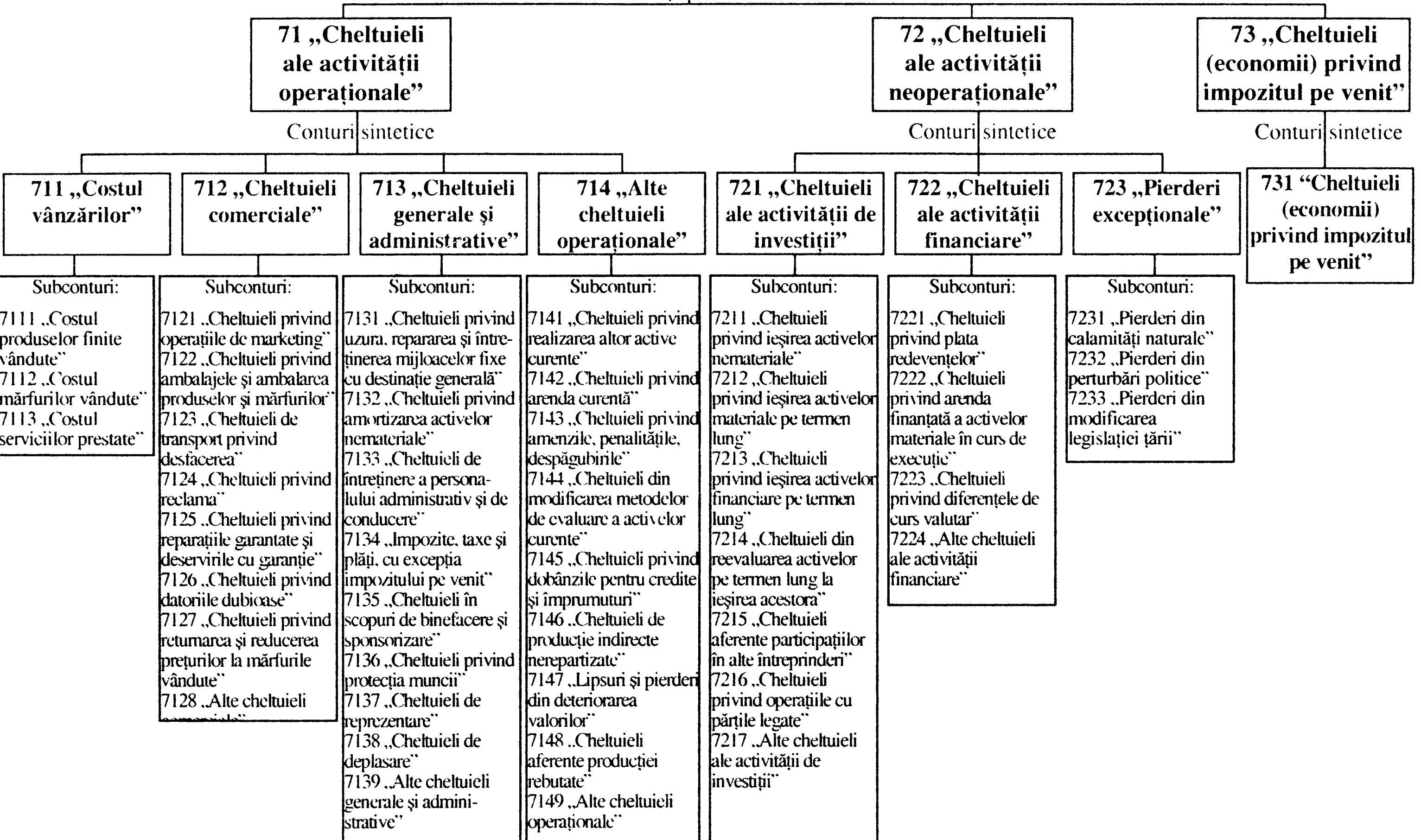
11.4.1. Contabilitatea cheltuielilor activităţii operaţionale

Cheltuielile activităţii operaţionale cuprind:

- costul vânzărilor;
- cheltuielile comerciale;
- cheltuielile generale şi administrative;
- alte cheltuieli operaţionale.

Costul vânzărilor cuprinde valoarea de bilanţ a mărfurilor vândute, costul efectiv al produselor finite vândute şi serviciilor prestate. Pentru evidenţa costului vânzărilor este destinat contul ***711 „Costul vânzărilor"***. În cursul perioadei de gestiune la valoarea de bilanţ (costul efectiv) al mărfurilor, produselor vândute, serviciilor prestate se întocmeşte formula contabilă:

Dt 711 „Costul vânzărilor"
Ct 216 „Produse"
Ct 217 „Mărfuri"
Ct 811 „Producţia de bază" sau
Ct 812 „Activităţi auxiliare".



Schema 11.4. Clasificarea conturilor de evidență a cheltuielilor

În cazul returnării mărfurilor (produselor) vândute în cursul anului de gestiune valoarea de bilanţ (costul acestora) se înregistrează prin formula contabilă de stornare (cu semnul „minus"):

Dt 711 „Costul vânzărilor"
Ct 216 „Produse"
C 217 „Mărfuri".

La finele fiecărui trimestru rulajul debitor al contului ***711 „Costul vânzărilor"*** se reflectă în rândul ***020*** al *Raportului privind rezultatele financiare* şi se scade din veniturile obţinute din vânzări la determinarea profitului brut (pierderii globale) al întreprinderii.

Cheltuielile comerciale apar în procesul de vânzare a produselor, mărfurilor şi de prestare a serviciilor. Evidenţa acestor cheltuieli se ţine în contul ***712 „Cheltuieli comerciale".***

În cursul perioadei de gestiune în debitul acestui cont se acumulează cu total cumulativ de la începutul anului cheltuielile comerciale ale întreprinderii. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Reflectarea cheltuielilor privind ambalarea produselor finite la depozitele întreprinderilor de producţie, inclusiv valoarea ambalajului şi materialelor de ambalat, salariile cu contribuţiile pentru asigurările sociale ale muncitorilor care ambalează, precum şi serviciile activităţilor auxiliare sau ale persoanelor terţe:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

Dacă produsele se ambalează în secţiile în care acestea se fabrică, valoarea ambalajului şi cheltuielile privind ambalarea acestora se reflectă nemijlocit în debitul contului ***811 „Producţia de bază"*** şi se includ în costul produselor fabricate.

2. Reflectarea cheltuielilor legate de încărcarea produselor şi mărfurilor în mijloacele de transport de muncitorii de la depozite, secţiile auxiliare sau persoanele terţe:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"

Ct ***812 „Activităţi auxiliare"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Ct ***522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"***
Ct ***539 „Alte datorii pe termen scurt".***

3. Reflectarea costului transportării produselor şi mărfurilor de la depozitul întreprinderii până la locul de predare cumpărătorului sau până la staţia de expediere (debarcader, aeroport) cu transportul propriu sau de la terţi, cu condiţia că aceste cheltuieli le suportă furnizorul (vânzătorul):

Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Ct ***812 „Activităţi auxiliare"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale".***

4. Reflectarea cheltuielilor privind retribuirea muncii salariaţilor de la întreprinderile de comerţ aferente nemijlocit vânzării mărfurilor, precum şi a salariaţilor de la întreprinderile de alimentaţie publică încadraţi în procesul de fabricare (preparare) şi vânzare a produselor (bucatelor):

Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Ct ***531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"***
Ct ***533 „Datorii privind asigurările".***

5. Reflectarea cheltuielilor de reclamă în presă, la radio şi televiziune, editarea pliantelor şi prospectelor, participarea la expoziţii, târguri etc.:

Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Ct ***241 „Casa"***
Ct ***242 „Cont de decontare"***
Ct ***243 „Cont valutar"***
Ct ***244 „Conturi speciale la bănci"***
Ct ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***
Ct ***227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"***
Ct ***532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii".***

6. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanţ a mostrelor de produse finite şi mărfuri predate cu titlu gratuit, conform contractelor, la expoziţii, târguri etc.:

Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Ct ***216 „Produse"***
Ct ***217 „Mărfuri".***

7. Crearea rezervelor:
   a) pentru recuperarea pierderilor previzibile privind datoriile dubioase:

Dt ***712 „Cheltuieli comerciale"***
Ct ***222 „Corecţii la datorii dubioase";***

b) pentru reparaţia cu termen de garanţie şi deservirea produselor şi mărfurilor vândute, returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate".

8. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanţ a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată în valoare nu mai mare de 1/2 (500 lei) din plafonul stabilit de legislaţie pentru o unitate:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată".

9. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată cu valoarea unitară de peste 500 lei utilizate la ambalarea, încărcarea şi descărcarea produselor şi mărfurilor vândute:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată".

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul contului ***712 „Cheltuieli comerciale"*** se reflectă cu total cumulativ de la începutul anului în rândul ***050*** din *Raportul privind rezultatele financiare.*

Cheltuielile generale şi administrative reprezintă cheltuielile aferente deservirii şi gestiunii întreprinderii în ansamblu. Pentru evidenţa acestor cheltuieli este destinat contul ***713 „Cheltuieli generale şi administrative".***

În cursul perioadei de gestiune cheltuielile generale şi administrative se colectează cu total cumulativ de la începutul anului în debitul contului ***713*** şi se reflectă prin următoarele formule contabile:

1. Calcularea remuneraţiilor, diverselor premii, indemnizaţiilor acordate lucrătorilor administraţiei, personalului de deservire, muncitorilor pentru întreruperi în producţie, onorariilor autorilor pentru propuneri de raţionalizare şi inovaţii şi a contribuţiilor pentru asigurările sociale:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

2. Calcularea amortizării activelor nemateriale şi a uzurii mijloacelor fixe utilizate în scopurile generale ale întreprinderii:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale"
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe".

3. Reflectarea cheltuielilor privind întreţinerea şi reparaţia mijloacelor fixe cu destinaţie generală gospodărească:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 211 „Materiale"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

4. Reflectarea valorii de bilanţ a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată în valoare nu mai mare de 1/2 (500 lei) din plafonul stabilit pentru o unitate:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată".

5. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată cu valoarea unitară de peste 500 lei utilizate pentru nevoile generale gospodăreşti ale întreprinderii:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată".

6. Acceptarea spre plată a facturilor pentru asigurarea pazei obiectelor cu destinaţie generală gospodărească:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

7. Reflectarea cheltuielilor pentru delegaţii şi alte scopuri efectuate de titularii de avans la acordarea avansurilor sau fără acordarea anticipată a avansurilor spre decontare:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii".

8. Înregistrarea cheltuielilor de reprezentare sau acceptarea spre achitare a facturilor diverselor organizaţii, deconturilor de avans pentru serviciile prestate imputabile cheltuielilor de reprezentare:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

9. Achitarea sau calcularea plăţii pentru serviciile bancare, juridice, de audit, poştale, telefonice, telegrafice etc.

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

10. Calcularea plăţilor pentru asigurarea bunurilor cu destinaţie administrativă şi generală a întreprinderii:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

11. Calcularea adaosurilor, indemnizaţiilor, sporurilor, compensaţiilor salariaţilor întreprinderii şi altor plăţi prevăzute de *S.N.C. 3*:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 532 „Datorii faţă de personal privind alte operaţii".

12. Reflectarea cheltuielilor pentru întreţinerea transportului de serviciu:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 211 „Materiale"
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

13. Reflectarea sumelor pentru binefacere şi sponsorizare:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 211 „Materiale"
Ct 217 „Mărfuri" etc.

14. Reflectarea cheltuielilor pentru întreţinerea producţiilor şi unităţilor de deservire (exploatarea caselor de locuit, căminelor, instituţiilor preşcolare, caselor de odihnă, sanatoriilor şi altor instituţii incluse în bilanţul întreprinderii):

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe"
Ct 211 „Materiale"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"

Ct 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată”
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii”
Ct 533 „Datorii privind asigurările”
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”
Ct 812 „Activităţi auxiliare”.

15. Achitarea sau calcularea impozitelor şi taxelor, cu excepţia impozitului pe venit, taxelor de stat, cheltuielilor de judecată:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative”
Ct 241 „Casa”
Ct 242 „Cont de decontare”
Ct 243 „Cont valutar”
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

16. Trecerea la cheltuieli a valorii materialelor, produselor şi medicamentelor cu termenul de valabilitate expirat:

Dt 713 „Cheltuieli generale şi administrative”
Ct 211 „Materiale”
Ct 216 „Produse”
Ct 217 „Mărfuri”.

La sfârşitul fiecărui trimestru cheltuielile generale şi administrative acumulate în debitul contului ***713*** se reflectă în rândul ***060*** din *Raportul privind rezultatele financiare* şi se scad din venituri la determinarea rezultatului financiar.

Alte cheltuieli operaţionale includ cheltuielile aferente activităţii de bază a întreprinderii care nu se referă la cheltuielile comerciale, generale şi administrative. Evidenţa acestor cheltuieli se ţine în contul ***714 „Alte cheltuieli operaţionale”.***

În cursul perioadei de gestiune alte cheltuieli operaţionale se acumulează în debitul contului ***714*** cu total cumulativ de la începutul anului şi se reflectă prin următoarele înregistrări contabile:

1. Reflectarea valorii de bilanţ a materialelor, animalelor la creştere şi îngrăşat, obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, titlurilor de valoare pe termen scurt, documentelor băneşti vândute:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale”
Ct 211 „Materiale”
Ct 212 „Animale la creştere şi îngrăşat”
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”
Ct 231 „Investiţii pe termen scurt în părţi nelegate”
Ct 246 „Documente băneşti”.

2. Reflectarea cheltuielilor aferente vânzării materialelor, animalelor la creştere şi îngrăşat şi a altor active curente:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 211 „Materiale"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

3. Achitarea sau calcularea cheltuielilor privind creditele şi împrumuturile primite, cu excepţia cazurilor de capitalizare a acestora, conform prevederilor ***S.N.C. 23 „Cheltuieli privind împrumuturile"***:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt".

4. Reflectarea cheltuielilor anticipate aferente perioadei de gestiune curente:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 251 „Cheltuieli anticipate curente".

5. Trecerea la cheltuieli a avansurilor pe termen scurt acordate anterior şi nereclamate, la care a expirat termenul de prescripţie:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate".

6. Trecerea la cheltuieli a creanţelor personalului, a creanţelor privind veniturile calculate etc. cu termenul de prescripţie expirat:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului"
Ct 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Ct 229 „Alte creanţe pe termen scurt".

7. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanţ a investiţiilor pe termen scurt care nu pot fi achitate (restituite):

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 231 „Investiţii pe termen scurt în părţi nelegate"
Ct 232 „Investiţii pe termen scurt în părţi legate".

8. Reflectarea lipsurilor şi pierderilor valorilor materiale, mijloacelor şi documentelor băneşti constatate cu ocazia inventarierii:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 211 „Materiale"
Ct 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie"
Ct 216 „Produse"
Ct 217 „Mărfuri"
Ct 241 „Casa"
Ct 246 „Documente băneşti".

9. Reflectarea costului rebutului definitiv şi a cheltuielilor privind remedierea rebuturilor:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 811 „Producţia de bază"
Ct 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările".

10. Reflectarea cheltuielilor aferente emisiunii şi plasării titlurilor de valoare:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

11. Trecerea la cheltuieli a consumurilor de producţie indirecte constante nerepartizate:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 813 „Consumuri indirecte de producţie".

12. Trecerea la cheltuieli a sumelor diferenţelor dintre costul (valoarea de intrare) stocurilor de materiale şi mărfuri şi valoarea realizabilă netă a acestora:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 211 „Materiale"
Ct 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie"
Ct 216 „Produse".

13. Calcularea amortizării (uzurii) activelor nemateriale şi mijloacelor fixe transmise în arendă operaţională:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale"
Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe".

14. Achitarea sau calcularea amenzilor, penalităţilor, despăgubirilor:
Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

15. Reflectarea sumei diminuării valorii de intrare sau a celei reevaluate a investiţiilor pe termen scurt:
Dt 714 „Alte cheltuieli operaţionale"
Ct 233 „Diminuarea valorii investiţiilor pe termen scurt".

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul din debitul contului ***714 „Alte cheltuieli operaţionale"*** se reflectă în rândul cu aceeaşi denumire ***070*** al *Raportului privind rezultatele financiare* şi se ia în calcul la determinarea rezultatului financiar.

La finele anului de gestiune, conturile de evidenţă a cheltuielilor activităţii operaţionale se închid prin trecerea rulajelor debitoare ale acestora la rezultatul financiar. În acest caz se întocmeşte formula contabilă:
Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 711 „Costul vânzărilor"
Ct 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 713 „Cheltuieli generale şi administrative"
Ct 714 „Alte cheltuieli operaţionale".

11.4.2. Contabilitatea cheltuielilor activităţii neoperaţionale

Cheltuielile activităţii neoperaţionale se împart în trei grupe:

1. **Cheltuieli ale activităţii de investiţii.**
2. **Cheltuieli ale activităţii financiare.**
3. **Pierderi excepţionale.**

Cheltuielile activităţii de investiţii reprezintă cheltuielile aferente ieşirii activelor pe termen lung, reevaluării acestora, participaţiilor în alte întreprinderi, părţilor legate, precum şi cheltuielile privind operaţiunile cu titlurile de valoare pe termen lung etc. Pentru evidenţa acestor cheltuieli este destinat contul ***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii".***

În cursul perioadei de gestiune cheltuielile activităţii de investiţii se acumulează în debitul contului ***721*** şi se reflectă prin următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii de bilanţ a activelor pe termen lung ieşite:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Ct 122 „Terenuri"
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 125 „Resurse naturale"
Ct 131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"
Ct 132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate".

2. Reflectarea cheltuielilor aferente ieşirii activelor pe termen lung:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Ct 522 „Datorii pe termen scurt privind părţile legate"
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt".

3. Crearea rezervelor pentru acoperirea cheltuielilor probabile de ieşire a mijloacelor fixe la expirarea duratei de exploatare utilă a acestora:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate".

4. Reflectarea sumei reducerii din reevaluare aferente activelor pe termen lung ieşite:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung".

5. Reflectarea lipsurilor şi pierderilor activelor pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Ct 123 „Mijloace fixe".

6. Trecerea la cheltuieli a sumelor ecartului de reevaluare a investiţiilor pe termen lung la ieşirea acestora:

Dt 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung".

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul debitor al contului ***721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii”*** se scade din venituri la determinarea indicatorului din rândul ***090 „Rezultatul din activitatea de investiţii: profit (pierdere)”*** al *Raportului privind rezultatele financiare.*

Cheltuielile activităţii financiare cuprind cheltuielile aferente plăţii redevenţelor, arendei finanţate, diferenţelor nefavorabile de curs valutar etc. Pentru evidenţa acestor cheltuieli este destinat contul ***722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”.***

În cursul perioadei de gestiune cheltuielile activităţii financiare se acumulează în debitul contului *722* şi se reflectă prin formulele contabile:

1. Achitarea sau calcularea plăţii (dobânzii) pentru activele pe termen lung primite în arendă finanţată:

Dt 722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”
Ct 242 „Cont de decontare”
Ct 243 „Cont valutar”
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”
Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

2. Reflectarea pierderilor aferente diferenţelor nefavorabile de curs privind mijloacele şi operaţiunile în valută străină:

Dt 722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”
Ct 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”
Ct 223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate”
Ct 224 „Avansuri pe termen scurt acordate”
Ct 241 „Casa”
Ct 243 „Cont valutar”
Ct 244 „Conturi speciale la bănci”
Ct 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului”
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt”
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariaţi”
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt”
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”
Ct 522 „Datorii pe termen scurt faţă de părţile legate”
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

La finele fiecărei perioade de gestiune ***rulajul debitor*** al contului ***722 „Cheltuieli ale activităţii financiare”*** se ia în calcul la determinarea indicatorului din rândul ***100 „Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)”*** al *Raportului privind rezultatele financiare.*

Pierderile excepţionale cuprind pierderile din calamităţile naturale, perturbările politice, modificarea legislaţiei ţării şi alte evenimente

excepţionale. Evidenţa acestor pierderi se ţine în contul ***723 „Pierderi excepţionale"***.

În cursul perioadei de gestiune în debitul contului ***723*** se acumulează cu total cumulativ de la începutul anului pierderile din evenimentele excepţionale. În acest caz se întocmesc formulele contabile:

1. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanţ a activelor pe termen lung şi curente nimicite sau deteriorate rezultate din evenimentele excepţionale:

Dt 723 „Pierderi excepţionale"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 112 „Active nemateriale în curs de execuţie"
Ct 121 „Active materiale în curs de execuţie"
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 211 „Materiale"
Ct 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie"
Ct 216 „Produse"
Ct 217 „Mărfuri"
Ct 241 „Casa"
Ct 242 „Cont de decontare"
Ct 243 „Cont valutar"
Ct 244 „Conturi speciale la bănci"
Ct 245 „Transferuri băneşti în expediţie"
Ct 246 „Documente băneşti
Ct 252 „Alte active curente".

2. Reflectarea cheltuielilor privind lichidarea consecinţelor evenimentelor excepţionale:

Dt 723 „Pierderi excepţionale"
Ct 211 „Materiale"
Ct 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii"
Ct 533 „Datorii privind asigurările"
Ct 241 „Casa"
Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile"
Ct 812 „Activităţi auxiliare".

La finele fiecărei perioade de gestiune pierderile excepţionale acumulate în debitul contului ***723*** se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare* şi se iau în calcul la determinarea indicatorului din rândul ***120 "Rezultatul excepţional: profit (pierdere)"***.

La finele anului de gestiune conturile de evidenţă a cheltuielilor activităţii neoperaţionale se închid prin trecerea rulajelor debitoare ale acestora la rezultatul financiar. În acest caz se întocmeşte formula contabilă:

Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 721 „Cheltuieli ale activităţii de investiţii"
Ct 722 „Cheltuieli ale activităţii financiare"
Ct 723 „Pierderi excepţionale".

11.4.3. Contabilitatea cheltuielilor privind impozitul pe venit

Cheltuielile privind impozitul pe venit cuprind suma totală a cheltuielilor aferente impozitului pe venit luată în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune. Componenţa, modul de calculare şi de contabilizare a acestor cheltuieli sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit".***

Pentru evidenţa cheltuielilor aferente impozitului pe venit este destinat contul ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".***

În cursul anului de gestiune în debitul contului ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** se reflectă sumele impozitului pe venit achitate în rate la buget.

Conform legislaţiei în vigoare, întreprinderile, ale căror obligaţii fiscale pe anul precedent depăşesc suma de 400 lei, sunt obligate să achite la buget trimestrial, în rate, impozitul pe venit din activitatea de antreprenoriat (cu excepţia întreprinderilor agricole care achită impozitul pe venit în rate de două ori pe an) calculat în mărime de 1/4 din:

- suma efectivă a impozitului pe venit pe anul precedent sau
- suma prognozată a impozitului pe venit pe anul curent de gestiune.

Metoda de achitare a impozitului pe venit în rate se alege de către fiecare întreprindere de sine stătător, la începutul anului de gestiune.

La calcularea şi achitarea impozitului pe venit în rate se întocmesc concomitent următoarele formule contabile:

1. ***Dt 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"***
   Ct 242 „Cont de decontare".

2. ***Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"***
   Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat", subcontul 5352 „Impozitul pe venit plătit în avans".

Cheltuielile efective aferente impozitului pe venit se determină la sfârşitul anului, ţinându-se cont de diferenţele permanente şi temporare apărute între venitul contabil şi cel impozabil.

Diferenţele permanente apar în cazurile în care anumite tipuri de cheltuieli recunoscute în contabilitate nu se recunosc parţial sau integral în scopuri fiscale. Astfel de diferenţe se referă la:

- cheltuielile de deplasare şi de reprezentare; donaţiile în scopuri filantropice; cheltuielile pentru asigurarea riscurilor financiare. Aceste cheltuieli se iau integral în calcul la determinarea rezultatului contabil, iar în scopuri fiscale se recunosc numai în limitele stabilite de Guvern;
- cheltuielile personale şi familiale; pierderile din vânzarea sau schimbul de active efectuate între persoane afiliate; penalităţile şi amenzile aferente impozitelor şi plăţilor la buget care în contabilitate se constată ca cheltuieli, dar nu se recunosc ca deduceri la calcularea rezultatului fiscal.

Diferenţele permanente se iau integral în calcul la determinarea impozitului pe venit al perioadei curente şi nu influenţează rezultatul fiscal al perioadelor de gestiune viitoare.

Diferenţele temporare apar în cazurile în care perioadele de recunoaştere a cheltuielilor în scopuri contabile şi fiscale nu coincid. Diferenţele temporare apar într-o perioadă de gestiune şi se decontează pe parcursul uneia sau a câtorva perioade de gestiune viitoare, în care agentul economic îndeplineşte cerinţele ***Codului fiscal*** privind recunoaşterea cheltuielilor.

Apariţia diferenţelor temporare este condiţionată de aplicarea în contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderilor a diferitelor metode:

- metoda de recunoaştere a cheltuielilor. Conform S.N.C., în contabilitate cheltuielile se recunosc numai în baza principiului specializării exerciţiilor. În scopuri fiscale unele categorii de agenţi economici (întreprinderile individuale şi cu proprietate de stat) pot aplica metoda de casă de recunoaştere a cheltuielilor;
- metoda de calculare a uzurii mijloacelor fixe. În contabilitate uzura mijloacelor fixe poate fi calculată prin una din următoarele metode: casării liniare; în raport cu volumul de produse fabricate (servicii prestate); degresivă cu rata descrescătoare; soldului degresiv. În scopuri fiscale uzura se calculează numai prin metoda casării liniare conform bazei valorice şi normelor de uzură stabilite în ***Codul fiscal***.

În funcţie de influenţa, pe care o exercită asupra rezultatului fiscal al perioadelor de gestiune viitoare, diferenţele temporare se subdivizează în diferenţe impozabile şi deductibile.

Diferenţele temporare impozabile apar în cazul în care mărimea cheltuielilor recunoscute în scopuri fiscale depăşeşte mărimea cheltuielilor

recunoscute în contabilitate. În scopuri fiscale suma acestei depăşiri se reportează în perioadele de gestiune viitoare.

Diferenţele temporare deductibile apar în cazul în care suma cheltuielilor recunoscute în contabilitate depăşeşte suma cheltuielilor permise spre deducere de ***Codul fiscal*** în perioada de gestiune curentă. În scopuri fiscale suma acestei depăşiri se deduce în perioadele de gestiune viitoare.

Diferenţele temporare condiţionează apariţia activelor şi datoriilor amânate privind impozitul pe venit care se reflectă în *Bilanţul contabil* al anului de gestiune curent.

La calcularea sumei efective a cheltuielilor privind impozitul pe venit se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Reflectarea sumei datoriilor curente privind decontările cu bugetul aferente impozitului pe venit:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

2. Reflectarea sumei datoriilor amânate privind impozitul pe venit:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”
Ct 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”.

3. Înregistrarea sumei activelor amânate privind impozitul pe venit:

Dt 135 „Active amânate privind impozitul pe venit”
Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”.

4. Diminuarea datoriilor privind decontările cu bugetul în limita sumei impozitului pe venit achitată în rate:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 225 „Creanţe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”.

5. Decontarea sumei cheltuielilor aferente impozitului pe venit achitată în rate pe parcursul anului:

Dt 535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat”, subcontul 5352 „Impozitul pe venit plătit în avans”
Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”.

6. Achitarea datoriilor faţă de buget privind impozitul pe venit:

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”
Ct 242 „Cont de decontare”.

La finele fiecărei perioade de gestiune ***rulajul debitor*** al contului ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”*** se reflectă în rândul ***140*** cu aceeaşi denumire din *Raportul privind rezultatele financiare* şi se scade din rezultatul financiar la determinarea profitului (pierderii) net al întreprinderii.

La finele anului de gestiune contul ***731*** se închide prin formula contabilă:
Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

După închiderea conturilor de evidenţă a cheltuielilor şi veniturilor în contul ***351 „Rezultat financiar total"*** se determină profitul (pierderea) net al întreprinderii obţinut în cursul anului de gestiune, care se reflectă în conturi în modul expus în capitolul 12 din prezentul manual.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Definiţi consumurile şi cheltuielile.
2. Care este deosebirea dintre consumuri şi cheltuieli?
3. Care sunt articolele de consumuri?
4. Care este modul de repartizare a consumurilor indirecte de producţie?
5. Cum se clasifică cheltuielile întreprinderii?
6. Explicaţi esenţa principiului prudenţei aplicat la constatarea cheltuielilor.
7. Enumeraţi documentele primare care servesc drept bază de înregistrare a consumurilor.
8. Care sunt regulile de aplicare a conturilor de evidenţă a consumurilor?
9. Cum se ţine evidenţa analitică a cheltuielilor?
10. Care este modul de funcţionare a conturilor de evidenţă a cheltuielilor?
11. Prezentaţi exemple de diferenţe permanente şi temporare.
12. Explicaţi modul de calculare a sumei efective a cheltuielilor privind impozitul pe venit.
13. Când şi cum se închid conturile de evidenţă a cheltuielilor?

Capitolul 12. Contabilitatea veniturilor

Obiectivele capitolului:

- ***Caracterizarea şi clasificarea veniturilor.***
- ***Descrierea regulilor de evaluare şi constatare a veniturilor.***
- ***Examinarea modului de contabilizare a veniturilor pe tipuri de activităţi ale întreprinderii.***

12.1. Componenţa, caracteristica şi clasificarea veniturilor

Veniturile reprezintă afluxuri globale de avantaje economice obţinute de întreprindere în cursul perioadei de gestiune, sub formă de majorare a activelor sau de micşorare a datoriilor, care conduc la creşterea capitalului propriu, cu excepţia sporurilor pe seama aporturilor proprietarilor întreprinderii.

Prin afluxuri globale de avantaje economice se înţeleg încasările primite sau care urmează să fie primite din vânzarea mărfurilor (produselor), prestarea serviciilor şi din alte operaţiuni efectuate în procesul desfăşurării activităţii economico-financiare a întreprinderii. Veniturile se exprimă sub formă de majorare a activelor sau micşorare a datoriilor. De exemplu, veniturile din vânzarea mărfurilor (produselor, serviciilor) sunt exprimate ca majorare de mijloace băneşti primite şi/sau creanţe majorate, iar veniturile din livrările de mărfuri (produse, servicii) în contul procurării altor active – ca diminuare de datorii aferente facturilor comerciale.

În componenţa veniturilor nu sunt incluse sumele colectate în numele terţilor, de exemplu, taxa pe valoarea adăugată, accizele, încasările globale obţinute de întreprindere în numele unor terţe părţi din comercializarea produselor sau mărfurilor acestora, întrucât acestea nu reprezintă avantaje economice ale întreprinderii şi nu influenţează mărimea capitalului propriu al acesteia.

Taxa pe valoarea adăugată şi accizele nu reprezintă venituri ale întreprinderii, întrucât acestea sunt colectate în numele organelor de stat şi vărsate la buget.

Exemplul 12.1

În trimestrul IV 2002 firma „Floare" a livrat mărfuri cumpărătorilor în valoare de 84 000 lei, inclusiv TVA – 14 000 lei şi accize – 5 000 lei.

În acest exemplu mărimea veniturilor în trimestrul IV se determină ca diferenţa dintre mărimea totală a valorii de vânzare a mărfurilor şi sumele TVA şi accizelor, constituind 65 000 lei (84 000 – 14 000 – 5 000).

Sumele obținute din efectuarea operațiunilor de intermediere în numele proprietarului produselor (mărfurilor) și transmise lui de asemenea nu reprezintă veniturile intermediarului (agentului). În aceste cazuri veniturile intermediarului cuprind numai comisioanele. De exemplu, veniturile persoanei care organizează licitații constau din comisioanele deduse din prețul de vânzare, încasate de la cumpărător, și alte comisioane, iar veniturile firmelor care organizează excursii turistice cuprind numai comisioanele din vânzarea biletelor, dar nu valoarea totală pe care o achită clienții.

Similar se determină și veniturile întreprinderilor care efectuează operațiuni de intermediere privind cumpărarea-vânzarea mărfurilor (produselor), prestarea serviciilor.

Exemplul 12.2

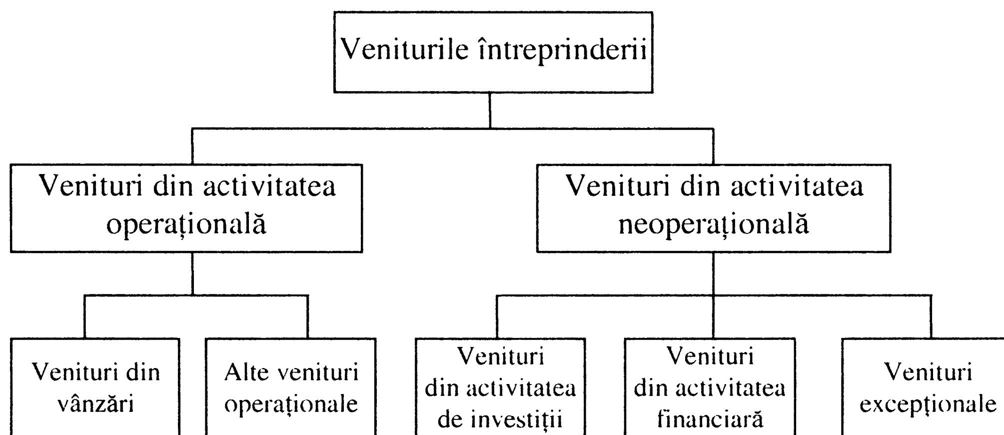
Firma „Viraj" prestează servicii de intermediere privind vânzarea produselor finite. În trimestrul III al anului 2002 firma a vândut cumpărătorilor produse în valoare de 180 000 lei, inclusiv TVA. Pentru serviciile de intermediere prestate firma beneficiază de comisioane în mărime de 10 % din valoarea produselor vândute.

În exemplul de față mărimea totală a veniturilor constituie 150 000 lei (180 000 – 30 000), din care 15 000 lei (150 000 × 0,10) constituie veniturile firmei de intermediere „Viraj", iar partea restantă în sumă de 135 000 lei (150 000 – 15 000) – veniturile din vânzări ale furnizorilor (proprietarilor) de produse finite.

În funcție de natura activităților care le generează, veniturile pot fi clasificate în două grupe:

1. Venituri din activitatea operațională care cuprind sumele încasate sau de încasat din activitatea de bază a întreprinderii.
2. Venituri din activitatea neoperațională care includ sumele primite sau de primit din alte tipuri de activități ale întreprinderii.

Structura veniturilor întreprinderii este prezentată în schema 12.1:



Schema 12.1. Structura veniturilor întreprinderii

Clasificarea veniturilor pe tipuri de activități poartă un caracter convențional și nu este identică pentru toate întreprinderile. Veniturile rezultate din unele și aceleași tranzacții pot fi constatate la o întreprindere ca venituri din activitatea operațională, iar la altă întreprindere – ca venituri din activitatea neoperațională. Astfel, pentru instituțiile financiare dobânzile, iar pentru companiile de leasing – plățile primite sau de primit din contractele de leasing financiar se consideră ca venituri din vânzări. Totodată pentru majoritatea întreprinderilor aceste venituri au un caracter secundar și se includ în componența veniturilor din activitatea neoperațională.

12.2. Evaluarea și constatarea veniturilor

La contabilizarea veniturilor apar două probleme principale:

1) evaluarea veniturilor, adică determinarea mărimii (sumei) acestora care trebuie să fie reflectată în contabilitate și rapoartele financiare;
2) constatarea veniturilor, adică stabilirea perioadei de gestiune în care acestea trebuie să fie reflectate în contabilitate și rapoartele financiare.

Modul de evaluare și criteriile de constatare a veniturilor sunt reglementate de ***Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare*** și ***S.N.C. 18 „Venitul”***.

Evaluarea și constatarea veniturilor se efectuează în baza următoarelor principii fundamentale ale contabilității: *specializarea exercițiilor, prudența, concordanța, necompensarea* (caracteristica principiilor enumerate este prezentată în capitolele ***1*** și ***11*** din manual).

Evaluarea veniturilor

În conformitate cu cerințele ***S.N.C. 18***, veniturile se determină la valoarea venală (justă) care reprezintă suma la care activul poate fi schimbat în procesul operațiunii comerciale între părțile independente, informate și interesate, care au consimțit tranzacția. Valoarea venală care rezultă din tranzacții este negociată de vânzător și cumpărător sau beneficiarul activului și cuprinde suma mijloacelor bănești primite sau de primit ori valoarea altei forme de compensare.

În cazuri distincte, suma veniturilor poate fi mai mică sau mai mare decât valoarea venală a produselor, mărfurilor și serviciilor vândute. Astfel, în cazul când mărfurile se vând la prețuri reduse, adică cu o sumă mai mică decât prețul obișnuit de vânzare, veniturile se constată la o sumă mai joasă, dar nu la prețul obișnuit.

Exemplul 12.3

Prețul de vânzare obișnuit al mărfii constituie 20 lei pentru o unitate (fără TVA). Cumpărătorul a procurat un lot de mărfuri în cantitate de 1 000 unități și s-a achitat în numerar, acordându-i-se pentru aceasta o reducere de preț în mărime de 5 % din valoarea totală de vânzare. În exemplul de față vânzătorul constată veniturile în sumă de 19 000 lei [20 000 – 1 000 (20 000 × 0,05)], adică cu diminuarea reducerii acordate.

La vânzarea mărfurilor și serviciilor pe credit, suma nominală a încasărilor viitoare și suma veniturilor constatate va fi mai mare decât valoarea venală. În acest caz veniturile din vânzări cuprind:

a) veniturile din vânzarea mărfurilor și serviciilor care se evaluează prin scontarea încasărilor viitoare de mijloace bănești, în baza ratei dobânzii estimative (imputabile);
b) veniturile sub formă de dobânzi care reprezintă diferența dintre veniturile din vânzarea mărfurilor și serviciilor și suma nominală a încasărilor viitoare de mijloace bănești.

Rata dobânzii estimativă utilizată pentru scontarea încasărilor viitoare de mijloace bănești se determină luând ca bază de calcul:

a) rata dobânzii existentă pentru activele sau datoriile financiare, cu un nivel analog al riscului în acordarea de credite sau
b) rata dobânzii care sconteazӑ valoarea nominală a activului sau datoriei financiare până la prețul curent al mărfurilor și serviciilor la vânzarea acestora contra mijloace bănești.

Exemplul 12.4

Firma „Floare" vinde mărfuri pe credit cumpărătorului „X" în suma totală de 30 000 lei (fără TVA), cu eșalonarea plății pe 6 luni. Dobânda anuală pentru creditul de mărfuri acordat constituie 20 %.

În exemplul de față suma totală a veniturilor constatate va constitui 33 000 lei [(30 000 + 3 000 (30 000 × 20 × 6) : (100 × 12)], adică mărimea lor va fi mai mare decât valoarea venală a mărfurilor la momentul vânzării acestora.

În cazul schimbului de mărfuri sau servicii veniturile se determină în felul următor: dacă se produce schimbul cu mărfuri și servicii identice cu aceeași valoare, aceasta nu se consideră tranzacție aducătoare de venit. Schimbul de produse, mărfuri și servicii neidentice (operațiuni pe bază de barter) se consideră o tranzacție aducătoare de venit. În acest caz veniturile se evaluează la valoarea venală a mărfurilor și serviciilor primite pe calea schimbului, corectată cu suma mijloacelor bănești sau echivalentelor acestora virate (primite). Dacă valoarea venală a produselor, mărfurilor și serviciilor primite nu poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine, veniturile se evaluează la valoarea venală a produselor,

mărfurilor transmise pe calea schimbului sau serviciilor prestate, corectată cu suma mijloacelor băneşti sau a echivalentelor acestora virate (primite).

Exemplul 12.5

1. *Firma „Floare" efectuează schimbul produselor finite în valoare de 60 000 lei cu utilaje la valoarea venală de 70 000 lei, cu plata suplimentară în sumă de 3 000 lei. Veniturile se constată în sumă de 67 000 lei (70 000 – 3 000).*
2. *Firma „Floare" livrează produse finite în valoare de 22 000 lei şi plăteşte suplimentar 5 000 lei întreprinderii de reparaţii pentru serviciile de reparaţii prestate, în calitate de schimb, a căror valoare venală nu poate fi determinată cu certitudine. În cazul de faţă veniturile se constată la valoarea venală a produselor predate, ţinându-se cont de suma mijloacelor băneşti virate, adică 27 000 lei (22 000 + 5 000).*

Constatarea veniturilor

Veniturile se constată în cazul respectării unor anumite criterii care diferă în funcţie de sursele de obţinere a acestora: vânzarea produselor finite şi a mărfurilor, prestarea serviciilor, acordarea în folosinţa altor persoane a activelor proprii. Criteriile generale pentru constatarea tuturor felurilor de venituri sunt:

a) existenţa unei certitudini întemeiate că avantajele economice aferente tranzacţiei vor fi obţinute de întreprindere;
b) existenţa posibilităţii reale de a determina cu certitudine suma veniturilor.

Veniturile se constată numai atunci când întreprinderea are o certitudine întemeiată în vederea obţinerii acestora. În unele cazuri, o astfel de certitudine survine numai după primirea mijloacelor băneşti sau după înlăturarea incertitudinilor de natură diversă.

De exemplu, la efectuarea operaţiunilor de export pot să survină dificultăţi privind eliberarea autorizaţiei de către organele puterii unui stat străin pentru transferarea mijloacelor băneşti din exportul mărfurilor. În acest caz veniturile nu se constată până la momentul primirii unei asemenea autorizaţii. În cazul când apar îndoieli referitor la primirea sumei cuvenite inclusă anterior în venituri, aceasta se trece la cheltuieli, dar nu la diminuarea sumei veniturilor constatate iniţial. De exemplu, în cazul apariţiei creanţelor dubioase, mărimea acestora se trece la majorarea cheltuielilor perioadei sau la diminuarea rezervelor create în prealabil, dar nu se raportează la micşorarea sumei veniturilor, constatate şi reflectate anterior în rapoartele financiare.

Conform cerinţelor ***S.N.C. 18***, veniturile se constată pe fiecare tranzacţie. Însă în anumite circumstanţe, veniturile pot fi constatate pe componente distincte ale unei tranzacţii. De exemplu, dacă preţul de vânzare al mărfii cuprinde o sumă

determinată, necesară pentru deservirea ulterioară a acesteia, veniturile referitoare la această parte a prețului se constată nu în momentul vânzării, ci pe măsura prestării serviciilor. În alte cazuri, dimpotrivă, constatarea veniturilor se efectuează concomitent pe două sau mai multe tranzacții interdependente. Acest lucru este condiționat de faptul că suma veniturilor pe o operațiune nu poate fi determinată cu certitudine, fără a lua în considerare tranzacțiile precedente sau viitoare.

De exemplu, întreprinderea poate să vândă mărfuri și, concomitent, să încheie acorduri privind cumpărarea ulterioară a acestora peste o perioadă determinată, negând astfel efectul comercial independent al unei tranzacții distincte. În acest caz veniturile se constată concomitent pe ambele tranzacții.

La constatarea veniturilor este necesar de a respecta principiul prudenței sau conservatismului, potrivit căruia veniturile se constată și se reflectă în contabilitate numai atunci și când acestea sunt câștigate întreprinderea este sigură că le va obține.

Exemplul 12.6

În luna decembrie 2002 firma „Floare" și compania „Stejar" au tranzacționat livrarea unui lot de mărfuri cu expedierea acestuia în luna februarie 2003. În acest caz firma nu este sigură că tranzacția va fi efectuată. Principiul prudenței impune ca veniturile să nu fie constatate și reflectate în rapoartele financiare până la momentul livrării reale și transmiterii drepturilor de proprietate asupra produselor cumpărătorului. Astfel, dacă lotul de mărfuri se livrează cumpărătorului în anul 2003, veniturile se constată de asemenea în acest an.

Majoritatea întreprinderilor obțin venituri din vânzarea produselor finite, mărfurilor sau din prestarea serviciilor. Conform ***S.N.C. 18***, veniturile din aceste operațiuni se constată în baza principiului specializării exercițiilor la data livrării mărfurilor sau prestării serviciilor, indiferent de momentul încasării efective a mijloacelor bănești. Astfel, mijloacele bănești pot fi primite de întreprindere nu numai în perioada în care au fost constatate veniturile, ci și în perioadele precedentă și ulterioară. De exemplu, o companie care desfășoară activitate editorială primește de la abonați bani, de regulă, până la vânzarea și expedierea (difuzarea) edițiilor corespunzătoare. În acest caz, dacă mijloacele bănești aferente abonării la edițiile care vor fi difuzate în anul următor sunt încasate în anul curent, veniturile trebuie să fie constatate în anul următor. Banii primiți nu se înregistrează ca venituri ale anului de abonare, ci ca datorii față de abonați.

La vânzarea pe credit, clientul urmează să achite produsele, mărfurile sau serviciile în rate, după primirea efectivă a acestora. În acest caz veniturile se constată în timpul vânzării, adică în momentul transmiterii produselor cumpărătorului. Dacă clientul nu va efectua plata până la finele perioadei curente,

datoria lui se înregistrează în activul *Bilanțului contabil* ca creanță. La încasarea mijloacelor bănești suma veniturilor nu se modifică, întrucât operațiunea menționată diminuează suma creanțelor comerciale și majorează mijloacele bănești fără a influența mărimea capitalului propriu.

În unele cazuri S.N.C. admite constatarea veniturilor după instalarea efectivă a mărfurilor (produselor) vândute, cu condiția că vânzătorul păstrează drepturile proprietarului. De exemplu, dacă mărfurile sunt livrate cu condiția instalării acestora la cumpărător și lucrările de instalare constituie o parte importantă a contractului, veniturile se constată numai după instalarea și primirea mărfurilor de cumpărător. La vânzarea prin consignație veniturile se constată numai după comercializarea efectivă a mărfurilor către terți, întrucât până la acest moment mărfurile reprezintă proprietatea furnizorului și pot fi restituite lui.

În afară de veniturile rezultate din vânzarea produselor finite și prestarea serviciilor, întreprinderile obțin, de asemenea, venituri sub formă de dobânzi, redevențe și dividende.

Dobânzile reprezintă veniturile obținute din acordarea în folosință a mijloacelor bănești altor persoane prin procurarea titlurilor de valoare. Acestea se constată ca venituri în bază corelației temporare care ia în considerare veniturile reale din activ. Veniturile se determină în baza ratei dobânzii necesare pentru scontarea fluxului încasărilor viitoare de mijloace bănești, așteptate în cursul duratei de serviciu a activului pentru restabilirea (echilibrarea) valorii de intrare a acestuia. Prin urmare, veniturile cuprind suma de amortizare a oricărei reduceri, adaos sau altei diferențe dintre valoarea de procurare a activului (titlurilor de valoare) și valoarea acestuia la momentul de achitare.

Mărimea veniturilor sub formă de dobânzi depinde de faptul, dacă acestea sunt incluse în valoarea nominală a titlurilor de valoare procurate sau nu. În cazul când dobânzile sunt incluse în valoarea nominală a titlurilor de valoare procurate, veniturile se constată la suma diferenței dintre valoarea de intrare și valoarea nominală a acestora.

Exemplul 12.7

Firma „Floare" a procurat certificate trezoreriale (110 bucăți) pe un termen de un an la prețul unitar de 850 lei cu valoarea nominală de 1 000 lei. În acest caz suma veniturilor constatate va constitui 16 500 lei (110 × 150).

La calcularea dobânzilor neplătite până la procurarea investițiilor, suma totală a dobânzilor calculată pentru perioada de gestiune se repartizează între perioade până la procurare și după procurare. În acest caz se constată ca

venituri numai partea dobânzilor aferentă perioadei după procurare, iar cealaltă parte a dobânzilor aferentă perioadei până la procurare se raportează la reducerea valorii de procurare a investițiilor.

Exemplul 12.8

În luna ianuarie 2002 au fost puse în circulație obligațiuni de stat cu valoarea nominală unitară de 100 lei, cu un venit anual fixat de 24 %, care se calculează lunar şi se plăteşte o dată pe an. În luna aprilie 2002 întreprinderea a procurat 150 de obligațiuni în suma totală de 15 900 lei, adică a câte 106 lei pentru o obligațiune, care cuprinde cota dobânzilor calculate pe trei luni (ianuarie, februarie, martie). Suma totală a dobânzilor calculate pe an constituie 3 600 lei [(150 × 100 × 24) : 100]. Din această sumă se constată ca venituri 2 700 lei [(150 × 100 × 24 × 9) : 12 × 100]. Suma rămasă – 900 lei [(150 × 100 × 24 × 3) : : 12 × 100] se raportează la reducerea valorii de intrare a obligațiunilor cumpărate.

Redevențele reprezintă sumele primite pentru acordarea în folosința persoanelor terțe a activelor nemateriale (brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică, drepturilor de autor, programelor informatice etc.). Acestea se constată ca venituri în baza principiului specializării exercițiilor, în conformitate cu condițiile acordului încheiat între proprietarul şi beneficiarul activelor nemateriale.

Dacă activele nemateriale sunt transmise altor persoane pe un termen determinat, cu condiția restituirii, mărimea veniturilor sub formă de redevențe se determină în baza metodei casării liniare.

Exemplul 12.9

Firma „Floare" a transmis companiei „Stejar" dreptul de utilizare a unei tehnologii anumite în decurs de 5 ani. Suma totală a veniturilor, potrivit contractului încheiat, constituie 100 000 lei. Veniturile vor fi constatate anual în sumă de 20 000 lei (100 000 : 5), indiferent de suma efectivă a mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare primite.

În cazul transmiterii activelor nemateriale în folosința altor persoane pe un termen nelimitat şi contra plată, redevențele se constată ca venituri în perioada de gestiune în care acestea vor fi transmise. Cu alte cuvinte, o atare operațiune se consideră ca vânzare a activelor nemateriale.

Exemplul 12.10

În luna ianuarie 2002 firma „Floare" i-a transmis companiei „Stejar" dreptul de utilizare a programelor informatice, pe un termen nelimitat, în valoare de 70 000 lei. În cazul dat veniturile se constată în sumă de 70 000 lei, în momentul transmiterii activelor nemateriale, şi se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare pe trimestrul I al anului 2002, indiferent de momentul efectiv de primire a mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare.

În cazul în care veniturile din acordarea activelor nemateriale în folosința altor persoane depind de evenimentele viitoare, redevențele se constată numai atunci când există posibilitatea primirii plății, care are loc, de regulă, după ce s-a produs evenimentul. De exemplu, în cazul transferului editurii a drepturilor de autor, cu condiția primirii plății, în funcție de vânzarea efectivă a cărților editate, redevențele se constată ca venituri pe măsura vânzării cărților.

Dividendele reprezintă sumele calculate în urma repartizării venitului net după impozitare, între acționari (asociați), în conformitate cu cota de participație în capitalul statutar.

Dividendele se constată ca venit în perioada de gestiune în care acestea au fost anunțate, adică atunci când a fost stabilit dreptul acționarilor de a le încasa. La calcularea dividendelor neplătite, în baza profitului net obținut, până la procurarea titlurilor de valoare ale companiei, suma totală a dividendelor, anunțată pentru perioada de gestiune, se repartizează între perioada de până/după procurarea acestora. În cazul dat se constată ca venituri numai dividendele aferente perioadei după procurarea titlurilor de valoare. Dividendele calculate până la procurare nu se constată ca venituri, dar se raportează la diminuarea valorii de intrare a titlurilor de valoare.

Exemplul 12.11

În luna mai 2002 firma „Floare" a procurat de la societatea pe acțiuni „Zorile" 140 de acțiuni în sumă de 7 420 lei. Valoarea nominală a unei acțiuni constituie 50 lei. Dividendele aferente acțiunilor pe anul 2002 sunt anunțate în proporție de 18 % din valoarea nominală a acestora. Prin urmare, suma totală a dividendelor calculate pe anul 2002 va constitui 1 260 lei [(140 × 50 × 18) : 100]. Din această sumă se constată ca venituri 840 lei [(140 × 50 × 18 × 8) : (12 × 100)], adică partea dividendelor aferentă perioadei după procurarea titlurilor de valoare (din luna mai până în luna decembrie). Partea rămasă a dividendelor constituie 420 lei [(140 × 50 × 18 × 4) : (12 × 100)] și nu se constată ca venituri, dar se consideră ca reducere a valorii de intrare a acțiunilor procurate.

În cazul când repartizarea dividendelor între perioade până/după procurarea titlurilor de valoare este dificilă sau poate fi efectuată numai convențional, ca venituri se constată numai acea parte a dividendelor care nu depășește valoarea titlurilor de valoare ale companiei.

Exemplul 12.12

Utilizând datele din exemplul 12.11, să presupunem că valoarea de intrare a acțiunilor cumpărate nu constituie 7 420, ci 7 200 lei. În acest caz se constată ca venituri 1 060 lei (1 260 – 200), iar suma de 200 lei va fi raportată la reducerea valorii de intrare a titlurilor de valoare procurate.

12.3. Contabilitatea veniturilor din activitatea operațională

Veniturile din activitatea operațională se subdivizează în două grupe:

a) venituri din vânzări care cuprind încasările din comercializarea produselor, mărfurilor, prestarea serviciilor, operațiunile pe bază de barter, contractele de construcție;
b) alte venituri operaționale din care fac parte sumele primite sau de primit din ieșirea (vânzarea, schimbul) activelor curente, cu excepția produselor finite și mărfurilor, arenda operațională, precum și sub formă de amenzi, penalități, despăgubiri, recuperări de daune materiale, rezultate din modificările metodelor de evaluare a activelor curente etc.

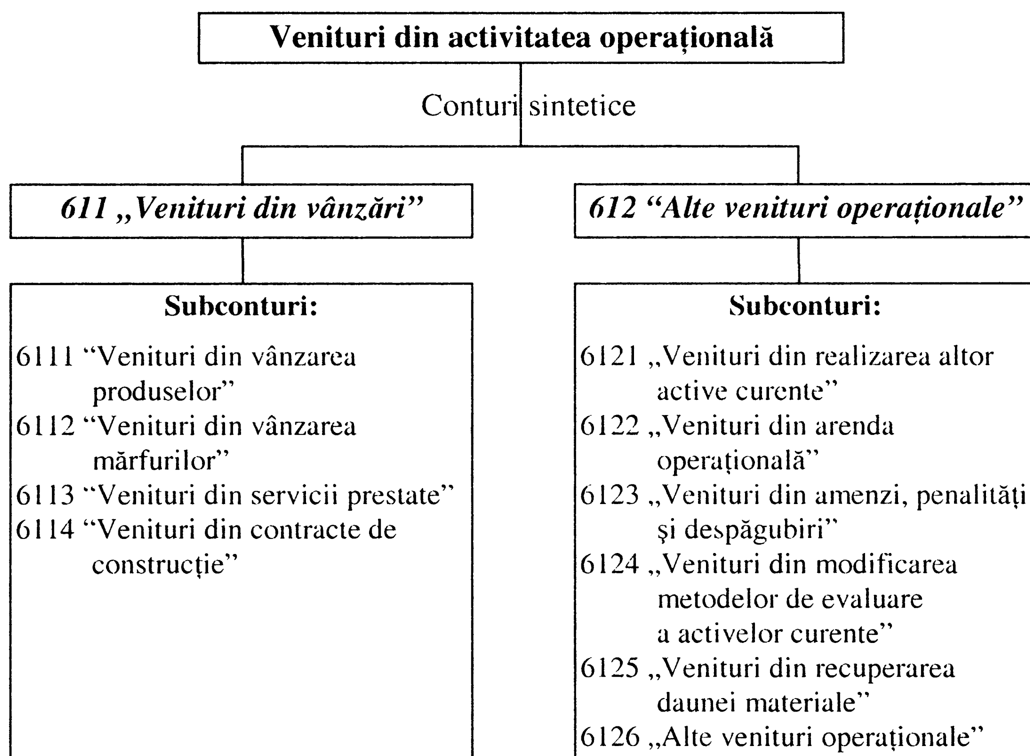
Veniturile din activitatea operațională se înregistrează în contabilitate în baza următoarelor documente primare:

- factura fiscală,
- factura de expediție,
- procesul-verbal de primire-predare a serviciilor prestate,
- dispoziția de plată,
- bonul de încasări,
- procesul-verbal de inventariere etc.

Evidența analitică a veniturilor din activitatea operațională se ține pe tipuri de venituri, surse, perioade de obținere a acestora și alte direcții stabilite în politica de contabilitate a întreprinderii.

Pentru evidența sintetică a acestor venituri sunt destinate conturile de pasiv ***611 „Venituri din vânzări"*** și ***612 „Alte venituri operaționale"***. În creditul acestor conturi se înregistrează în cursul perioadei de gestiune cu total cumulativ de la începutul anului sumele veniturilor constatate în conformitate cu prevederile S.N.C. corespunzătoare, iar în debit – trecerea la finele anului de gestiune a veniturilor acumulate în contul de evidență a rezultatelor financiare.

În cadrul conturilor ***611*** și ***612*** pot fi deschise subconturile prezentate în schema 12.2.



Schema 12.2. Structura conturilor de evidență a veniturilor din activitatea operațională

În cursul anului de gestiune veniturile din vânzări se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar" – la suma încasărilor din vânzarea produselor, mărfurilor și serviciilor prestate (fără TVA și accize)
Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"
Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului" – la valoarea de vânzare a produselor, mărfurilor vândute și serviciilor prestate (fără TVA și accize), conform facturilor prezentate pentru plată cumpărătorilor, clienților, părților legate, salariaților întreprinderii
Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung"
Dt 515 „Venituri anticipate curente" – la suma veniturilor din vânzări, obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente
Ct 611 „Venituri din vânzări" – la suma totală a veniturilor din vânzări constatată în decursul anului de gestiune.

În cazul returnării sau reducerii prețurilor la mărfurile (produsele) vândute în cursul anului de gestiune diferențele aferente se înregistrează în contul ***611*** prin formula contabilă de stornare (cu semnul „minus”):

Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”

Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate”

Ct 611 „Venituri din vânzări”.

În cursul anului de gestiune alte venituri operaționale se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 241 „Casa”

Dt 242 „Cont de decontare”

Dt 243 „Cont valutar” – la suma încasărilor (fără TVA și accize) din vânzarea altor active curente (materialelor, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, titluri de valoare pe termen scurt etc.)

Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”

Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate”

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului” – la valoarea de vânzare a altor active curente realizate (fără TVA și accize), conform facturilor prezentate pentru plată cumpărătorilor, părților legate, salariaților întreprinderii

Dt 211 „Materiale”

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”

Dt 215 „Producția în curs de execuție”

Dt 216 „Produse”

Dt 217 „Mărfuri” – la valoarea plusurilor de bunuri materiale constatate cu ocazia inventarierii, precum și la mărimea depășirii valorii realizabile nete a acestora, conform evaluării precedente, în limitele valorii de intrare (costului) a acestora

Dt 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate” – la plata calculată pentru activele materiale și nemateriale pe termen lung transmise în arenda operațională

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt” – la suma amenzilor, penalităților, despăgubirilor calculate și a altor sancțiuni pentru nerespectarea clauzelor contractelor încheiate, suma pretențiilor recunoscute de către cumpărători și clienți

Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung”

Dt 515 „Venituri anticipate curente” – la suma altor venituri operaționale obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente;

Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”

Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate”

Dt 523 „Avansuri pe termen scurt primite”

Dt 532 „Datorii față de personal privind alte operații"
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt" – la suma datoriilor pe termen scurt anulate în legătură cu expirarea termenului de prescripție
Ct 612 „Alte venituri operaționale" – la suma totală a altor venituri operaționale constatată în decursul perioadei de gestiune.

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajele creditoare cu total cumulativ de la începutul anului ale conturilor ***611*** și ***612*** se reflectă pe rândurile corespunzătoare ale *Raportului privind rezultatele financiare.*

Închiderea conturilor nominalizate se efectuează la sfârșitul anului de gestiune cu contul ***351 „Rezultat financiar total"***. În acest caz se întocmește următoarea formulă contabilă:
Dt 611 „Venituri din vânzări"
Dt 612 „Alte venituri operaționale"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

12.4. Contabilitatea veniturilor din activitatea neoperațională

Veniturile din activitatea neoperațională se subdivizează în trei grupe:
a) venituri din activitatea de investiții;
b) venituri din activitatea financiară;
c) venituri excepționale.

Evidența veniturilor din activitatea de investiții

Veniturile din activitatea de investiții cuprind sumele obținute din ieșirea și reevaluarea activelor pe termen lung ale întreprinderii (sumele încasate din vânzarea activelor nemateriale, terenurilor, mijloacelor fixe, dividendele calculate, dobânzile, sumele ecartului de reevaluare a activelor pe termen lung ieșite, veniturile din operațiunile cu părțile legate etc.).

Veniturile din activitatea de investiții se reflectă în contabilitate în baza acelorași documente ca și veniturile din activitatea operațională.

Evidența analitică a acestor venituri se ține pe tipuri de venituri, pe surse și pe perioade de obținere a acestora.

Pentru evidența sintetică a veniturilor din activitatea de investiții este destinat contul de pasiv ***621*** cu aceeași denumire. În creditul acestui cont se reflectă sumele veniturilor constatate în cursul perioadei de gestiune cu total cumulativ de la începutul anului, iar în debit – trecerea la finele anului de gestiune a veniturilor acumulate în contul de evidență a rezultatelor financiare.

În cadrul contului ***621*** pot fi deschise următoarele subconturi:

6211 „Venituri din ieşirea activelor nemateriale”,
6212 „Venituri din ieşirea activelor materiale pe termen lung”,
6213 „Venituri din ieşirea activelor financiare pe termen lung”,
6214 „Venituri din dividende”,
6215 „Venituri din dobânzi”,
6216 „Venituri din ecartul de reevaluare a activelor pe termen lung ieşite”,
6217 „Venituri din participaţiile în alte întreprinderi”,
6218 „Venituri din operaţiile cu părţile legate”,
6219 „Alte venituri din activitatea de investiţii”.

Veniturile din activitatea de investiţii se înregistrează în cursul anului de gestiune prin formula contabilă:

Dt 241 „Casa”
Dt 242 „Cont de decontare”
Dt 243 „Cont valutar” – la sumele încasate din vânzarea activelor pe termen lung (fără TVA şi accize)
Dt 223 „Creanţe pe termen scurt ale părţilor legate”
Dt 227 „Creanţe pe termen scurt ale personalului”
Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt” – la valoarea de vânzare a activelor pe termen lung ieşite (fără TVA) conform facturilor prezentate cumpărătorilor
Dt 228 „Creanţe pe termen scurt privind veniturile calculate” – la suma dividendelor, dobânzilor şi altor venituri calculate
Dt 111 „Active nemateriale”
Dt 121 „Active materiale în curs de execuţie”
Dt 123 „Mijloace fixe” – la valoarea plusurilor de active pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii
Dt 211 „Materiale” – la valoarea materialelor rezultate din lichidarea mijloacelor fixe care depăşeşte valoarea rămasă calculată anticipat
Dt 341 „Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung” – la suma ecartului de reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieşite
Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung”
Dt 515 „Venituri anticipate curente” – la suma veniturilor din activitatea de investiţii obţinute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiţii” – la suma totală a veniturilor din activitatea de investiţii constatată în decursul perioadei de gestiune.

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul creditor al contului ***621*** se ia în calcul la determinarea rezultatului financiar din activitatea de investiţii care se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare.*

Contul ***621*** se închide la sfârşitul anului prin formula contabilă:

Dt 621 „Venituri din activitatea de investiții"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

Evidența veniturilor din activitatea financiară

Veniturile din activitatea financiară cuprind sumele rezultate din transmiterea în arenda finanțată a activelor nemateriale și materiale pe termen lung, valoarea activelor intrate cu titlu gratuit, veniturile sub formă de diferențe favorabile de curs valutar, subvențiile de stat, primele, premiile și sumele sponsorizate, sumele primite din contractele de neangajare în activitatea de concurență etc.

Veniturile din activitatea financiară se reflectă în contabilitate în baza acelorași documente ca și veniturile din activitățile operațională și de investiții.

Evidența analitică a acestor venituri se ține pe tipuri de venituri, pe surse și pe perioade de obținere a acestora.

Pentru evidența sintetică a veniturilor din activitatea financiară este destinat contul de pasiv ***622*** cu aceeași denumire. În creditul acestui cont se reflectă sumele veniturilor constatate în cursul perioadei de gestiune cu total cumulativ de la începutul anului, iar în debit – trecerea la finele anului de gestiune a veniturilor acumulate în contul de evidență a rezultatelor financiare.

În cadrul contului ***622*** pot fi deschise următoarele subconturi:

6221 „Venituri din redevențe",
6222 „Venituri din arenda finanțată a activelor materiale pe termen lung",
6223 „Venituri din diferențe de curs valutar",
6224 „Venituri din active intrate cu titlu gratuit",
6225 „Venituri din subvenții de stat, prime, premii și sume sponsorizate",
6226 „Venituri din contracte de neantrenare în concurență",
6227 „Alte venituri din activitatea financiară".

În cursul anului de gestiune veniturile din activitatea financiară se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție"
Dt 122 „Terenuri"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"

Dt 217 „Mărfuri" – la valoarea activelor primite cu titlu gratuit de la alte persoane juridice şi fizice
Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"
Dt 224 „Avansuri pe termen scurt acordate"
Dt 241 „Casa"
Dt 243 „Cont valutar"
Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Dt 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"
Dt 522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate" – la suma veniturilor din diferențele de curs valutar aferente conturilor valutare şi operațiunilor în valută străină
Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar" – la suma primelor, premiilor, precum şi a încasărilor de la alte persoane sub formă de sume sponsorizate, conform contractelor de neangajare în concurență
Dt 422 „Venituri anticipate pe termen lung"
Dt 515 „Venituri anticipate curente" – la suma veniturilor din activitatea financiară obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente
Ct 622 „Venituri din activitatea financiară" – la suma totală a veniturilor din activitatea financiară constatată în decursul perioadei de gestiune.

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul creditor al contului ***622*** se ia în calcul la determinarea rezultatului financiar din activitatea financiară care se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare*.

Contul ***622*** se închide la sfârşitul anului prin formula contabilă:
Dt 622 „Venituri din activitatea financiară"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

Evidența veniturilor excepționale

Veniturile excepționale cuprind sumele primite de la organele de stat, companiile de asigurări, întreprinderile şi persoanele fizice sub formă de recuperare a pierderilor din calamități, perturbări politice, accidente şi alte evenimente excepționale.

Veniturile excepționale se reflectă în contabilitate în baza aceloraşi documente primare ca şi veniturile din alte activități. În plus, sunt necesare procesele-verbale ale organelor competente (comisiilor de lichidare a consecințelor calamităților naturale, organelor de poliție şi judiciare) care confirmă evenimentul excepțional

corespunzător, precum şi acordurile în scris ale părţilor vinovate de comiterea accidentelor privind recuperarea prejudiciului material cauzat.

Evidenţa analitică a veniturilor excepţionale se ţine pe tipuri de venituri, pe surse şi pe perioade de obţinere a acestora.

Pentru evidenţa sintetică a veniturilor excepţionale este destinat contul de pasiv ***623*** cu aceeaşi denumire. În creditul acestui cont se reflectă sumele veniturilor constatate în cursul perioadei de gestiune cu total cumulativ de la începutul anului, iar în debit – trecerea la finele anului de gestiune a veniturilor acumulate în contul de evidenţă a rezultatelor financiare.

În cadrul contului ***623*** pot fi deschise următoarele subconturi:

6231 „Compensaţii primite pentru recuperarea pierderilor din calamităţi naturale",

6232 „Alte venituri excepţionale".

În cursul anului de gestiune veniturile excepţionale se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 211 „Materiale"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"
Dt 217 „Mărfuri"
Dt 241 „Casa"
Dt 242 „Cont de decontare"
Dt 243 „Cont valutar" – la valoarea activelor şi suma mijloacelor băneşti primite de la organele de stat, persoanele terţe pentru recuperarea pierderilor din evenimentele excepţionale
Dt 229 „Alte creanţe pe termen scurt" – la sumele de primit de la companiile de asigurări pentru recuperarea pierderilor din evenimentele excepţionale
Ct 623 „Venituri excepţionale" – la suma totală a veniturilor din evenimentele excepţionale constatată în decursul perioadei de gestiune.

La finele anului de gestiune contul ***623*** se închide prin formula contabilă:

Dt 623 „Venituri excepţionale"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

Modul de calculare şi contabilizare a rezultatelor financiare

Rezultatele financiare (profit/pierdere) se calculează la finele fiecărei perioade de gestiune ca diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile înregistrate în contabilitate.

Conform ***Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile***, rezultatele financiare trimestriale se determină prin calcul fără întocmirea formulelor contabile.

Rezultatele financiare anuale se calculează după închiderea conturilor de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor în contul ***351 „Rezultat financiar total"***. În acest scop, se compară rulajele din debitul (cheltuieli acumulate) şi creditul (venituri acumulate) acestui cont. Dacă suma totală a veniturilor (rulajul creditor al contului ***351***) depăşeşte suma cheltuielilor (rulajul debitor al contului ***351***), întreprinderea obţine profit, care se reflectă prin formula contabilă:

Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune".

În caz contrar, dacă suma veniturilor este mai mică decât suma cheltuielilor, întreprinderea are pierderi, care se reflectă prin formula contabilă inversă:

Dt 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"
Ct 351 „Rezultat financiar total".

După înregistrarea profitului net (pierderii) al perioadei de gestiune contul ***351 „Rezultat financiar total"*** se închide şi nu se reflectă în rapoartele financiare.

Suma profitului net (pierderii) al perioadei de gestiune se înregistrează în rândul 150 cu aceeaşi denumire din *Raportul privind rezultatele financiare* şi se reportează în *Bilanţul contabil* în rândul ***590 „Profitul net (pierderea) al anului de gestiune"***.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Definiţi veniturile.
2. Cum se evaluează veniturile din vânzări?
3. Ce elemente nu se includ în componenţa veniturilor?
4. Care este modul de evaluare a veniturilor în cazul efectuării tranzacţiilor combinate?
5. Care sunt criteriile de constatare a veniturilor?
6. Cum se constată veniturile sub formă de dobânzi, dividende şi redevenţe?
7. Care sunt elementele veniturilor din activitatea operaţională?
8. Enumeraţi documentele primare ce servesc drept bază de înregistrare a veniturilor în contabilitate.
9. Explicaţi regulile de aplicare a conturilor de evidenţă a veniturilor.
10. Care este modul de calculare şi contabilizare a rezultatelor financiare?

Capitolul 13. Rapoartele financiare ale agenţilor economici

Obiectivele capitolului:

- ***Specificarea locului rapoartelor financiare în sistemul contabil, destinaţia, utilizatorii, componenţa şi modul de prezentare a acestora.***
- ***Explicarea principiilor de bază privind întocmirea rapoartelor financiare şi caracteristicile calitative ale acestora.***
- ***Examinarea consecutivităţii efectuării lucrărilor premergătoare pregătirii rapoartelor financiare şi a modului de întocmire a acestora în baza unui exemplu concret.***

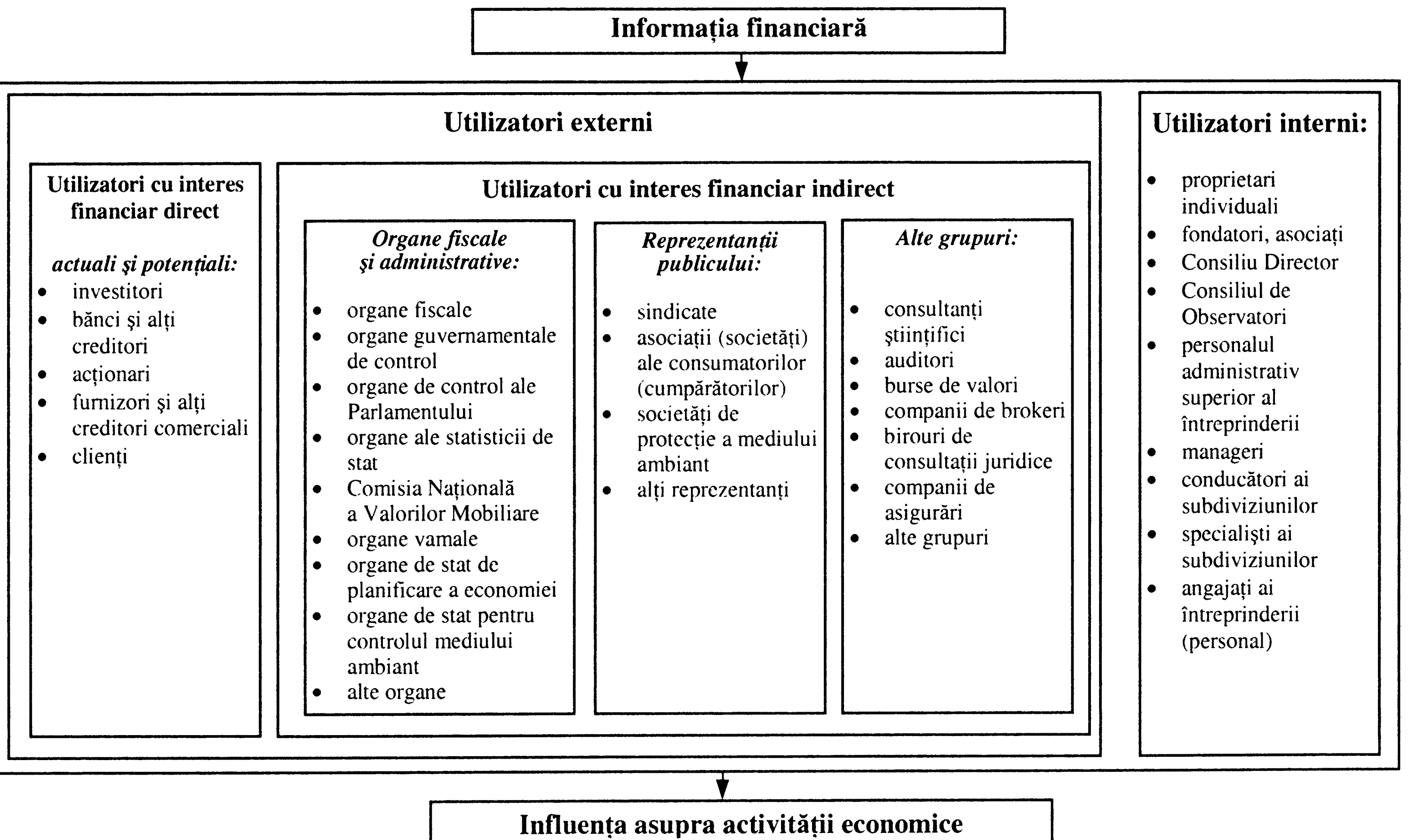
13.1. Caracteristica generală, componenţa şi modul de întocmire a rapoartelor financiare

Rapoartele financiare reprezintă un sistem reglementat de indicatori financiari generalizatori care caracterizează situaţia patrimonială şi financiară a întreprinderii şi rezultatele activităţii economice a acesteia obţinute în cursul perioadei de gestiune respective. Rapoartele se întocmesc prin calcularea, gruparea şi prelucrarea specială a datelor contabilităţii curente şi constituie stadiul final al acesteia. O atare informaţie este necesară tuturor utilizatorilor de rapoarte financiare, adică tuturor persoanelor juridice şi fizice cointeresate în obţinerea informaţiei veridice privind întreprinderea în vederea luării unor decizii economice referitoare la această întreprindere.

Prin urmare, obiectivul întocmirii rapoartelor financiare îl constituie satisfacerea necesităţilor tuturor utilizatorilor în informaţii necesare privind întreprinderea prezentate într-o formă accesibilă şi înţeleasă.

În funcţie de gradul şi caracterul interesului financiar, utilizatorii rapoartelor financiare se divizează în două grupuri (vezi schema 13.1):

- **externi** (*investitori, creditori, furnizori, cumpărători, organe fiscale şi administrative, organizaţii obşteşti, instituţii ştiinţifice, burse de valori şi de mărfuri, consultanţi etc.*) care se află în afară întreprinderii şi au nevoie de informaţii pentru luarea deciziilor investiţionale şi altor decizii economice;



Schema 13.1. Utilizatorii interni și externi ai rapoartelor financiare

- ***interni*** (*fondatori, proprietari, personal, administraţia*) care gestionează întreprinderea la toate nivelurile şi utilizează informaţia contabilă la planificarea, controlul, evaluarea unor operaţiuni economice distincte şi a activităţii întreprinderii în ansamblu.

În afară de aceasta, utilizatorii interni au acces la informaţii financiare şi nefinanciare suplimentare care ajută la planificarea, luarea deciziilor, exercitarea controlului asupra activităţii întreprinderii.

Unele categorii de utilizatori externi (organe de drept, fiscale, de control şi supreme, auditori, alţi utilizatori) conform legislaţiei în vigoare şi actelor de constituire de asemenea au dreptul la obţinerea nu numai a informaţiei raportate, ci şi a altei informaţii contabile necesare pentru exercitarea atribuţiilor.

Utilizatorii rapoartelor financiare care au dreptul să ia cunoştinţă de toată informaţia internă sau de o parte din această, sunt obligaţi să respecte confidenţialitatea privind datele furnizate, întrucât conţinutul informaţiei interne constituie secretul comercial al întreprinderii (conform art.15 din ***Legea cu privire la secretul comercial nr.171 din 06.07.1994***), pentru divulgarea căruia legea prevede sancţiunea respectivă.

Componenţa, conţinutul, modul de întocmire şi de prezentare a rapoartelor financiare de către agenţii economici din Republica Moldova sunt determinate de ***Legea contabilităţii***, ***Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare***, ***S.N.C. 1 „Politica de contabilitate"***, ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"***, ***S.N.C. 4 „Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business"***, ***S.N.C. 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti"***, ***S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice"***, ***S.N.C. 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate"***, alte S.N.C. şi comentarii privind aplicarea acestora, aprobate de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova.

Regulile privind pregătirea şi prezentarea rapoartelor financiare expuse în documentele enumerate se extind asupra tuturor persoanelor juridice şi fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător şi sunt înregistrate în Republica Moldova, precum şi asupra filialelor, reprezentanţelor şi altor subdiviziuni structurale. Acestea se aplică rapoartelor financiare ale unor întreprinderi distincte şi rapoartelor financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi.

Este de remarcat că situaţia financiară şi rezultatele activităţii economice prezentate în rapoartele financiare depind nu numai de starea reală de lucruri la întreprindere, ci şi de faptul ce metode de evaluare şi de calculare a indicatorilor raportaţi au fost alese. De regulă, utilizatorii externi ai rapoartelor financiare au contacte de afaceri nu numai cu o întreprindere, ci cu mai multe, luând deciziile sale proprii. De aceea este foarte important ca ei să poată compara indicatorii diferitelor întreprinderi şi să estimeze fiecare întreprindere în parte. În scopul efectuării unor astfel de confruntări este necesar ca

informația să fie unitară, adică rapoartele financiare ale tuturor întreprinderilor să fie întocmite în baza unor norme și reguli unice. Caracterul unitar al acestora este asigurat de cerințele S.N.C. în care sunt determinate principiile de bază ale pregătirii rapoartelor financiare de toți agenții economici din Republica Moldova. Rapoartele întocmite fără respectarea acestor principii sau modificarea acestora pot să transfigureze radical imaginea despre întreprindere. Din această cauză este foarte important ca alcătuitorul rapoartelor financiare și utilizatorii acestora să cunoască principiile inițiale care stau la baza lor.

La întocmirea rapoartelor financiare trebuie să fie respectate convențiile și principiile fundamentale ale contabilității care sunt stabilite în ***Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare*** și ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"*** și cuprind: ***specializarea exercițiilor, continuitatea activității, imaginea fidelă, esențialitatea, necompensarea, permanența metodelor, comparabilitatea.*** Caracteristica convențiilor și principiilor este prezentată în capitolul 1 din manualul de față.

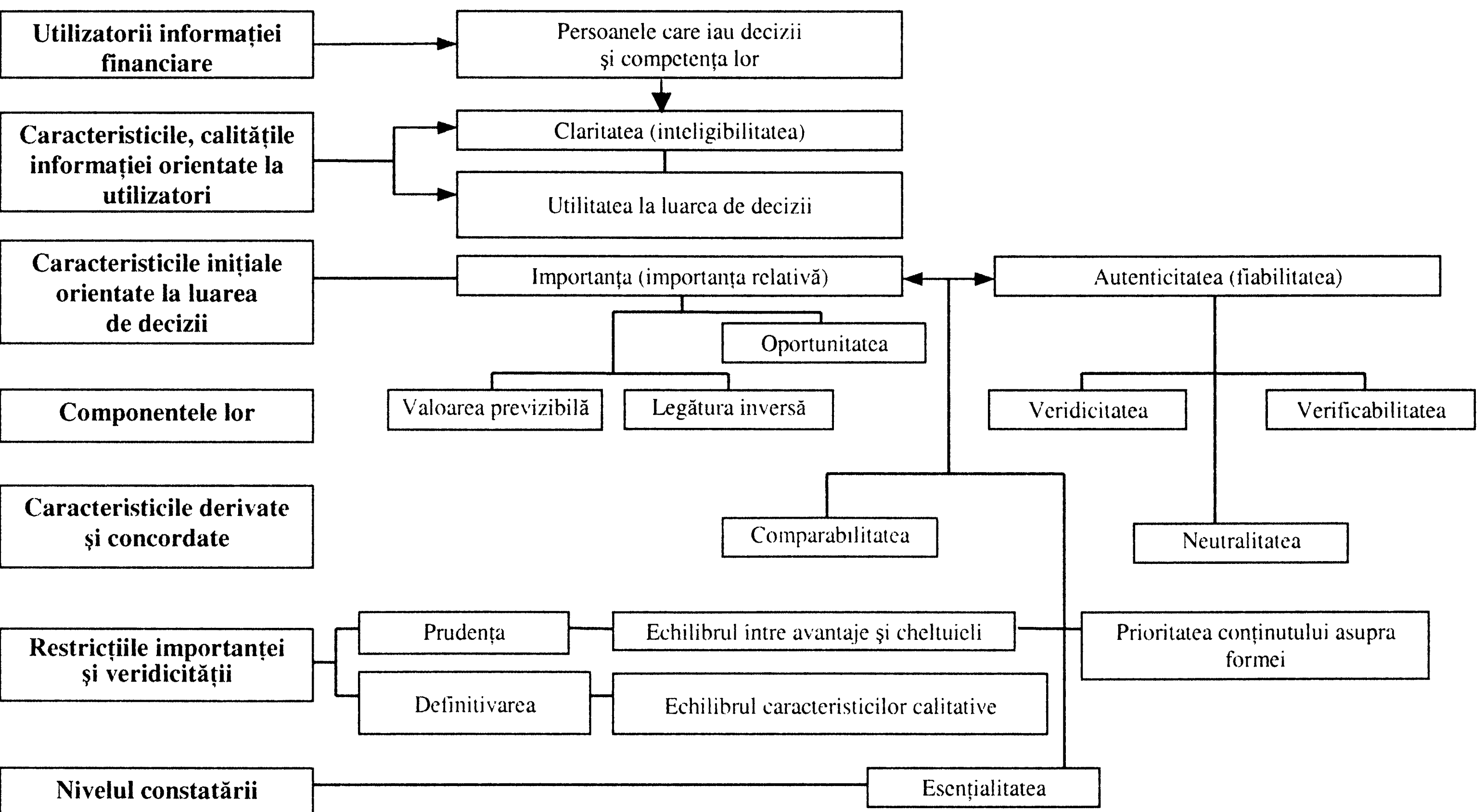
În scopul prezentării obiective a informației rapoartele financiare trebuie să posede toate caracteristicile calitative prevăzute de ***Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare***, structura cărora este redată în schema 13.2.

Componența, conținutul și modul de pregătire a rapoartelor financiare cu destinație generală prezentate de agenții economici utilizatorilor se determină de doi factori: 1) *perioada de gestiune pentru care se întocmesc* și 2) *sistemul contabil aplicat.*

Conform art.44 alin.(1) din ***Legea contabilității***, agenții economici, inclusiv avocații și notarii, care utilizează pentru ținerea contabilității sistemul simplificat sau complet al partidei duble, sunt obligați să întocmească rapoarte financiare **trimestriale** și **anuale**. Persoanele fizice, inclusiv avocații, notarii, întocmesc declarația privind veniturile reale obținute și cheltuielile efectuate în anul care a expirat.

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie ale fiecărui an, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înregistrării agentului economic. ***Data raportată*** se consideră ultima zi calendaristică a perioadei de gestiune.

În caz de încetare a activității persoanele fizice și juridice care practică activitate de întreprinzător, precum și instituțiile bugetare, sunt obligate, în termen de 2 luni de la data încheierii operațiunilor de lichidare, să prezinte raportul financiar de lichidare confirmat de o organizație de audit în conformitate cu legea, iar rapoartele financiare, registrele și celelalte documente care justifică operațiunile economice să le predea la arhivele statului. Întreprinderile lichidate (reorganizate) prezintă ultimul raport financiar pentru perioada începând cu anul calendaristic până la data lichidării (reorganizării) acestora.



Schema 13.2. Caracteristicile calitative ale rapoartelor financiare

Nomenclatorul formularelor de rapoarte incluse în componența rapoartelor financiare anuale şi trimestriale ale agentului economic şi conținutul lor depind, la rândul sau, de sistemul contabil utilizat de acesta. Agenții economici (inclusiv avocații, notarii) care aplică **sistemul contabil complet** întocmesc şi prezintă rapoartele financiare în baza unor formulare unice prevăzute de ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"*** şi ***S.N.C. 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti"***.

În componența *raportului trimestrial* agenții economici includ:

- ***Bilanțul contabil*** *(formularul nr.1)*;
- ***Raportul privind rezultatele financiare*** *(formularul nr.2)*;
- ***Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti*** *(formularul nr.4)*.

Raportul financiar anual al acestor agenți economici trebuie să conțină, în afară de formularele enumerate mai sus:

- ***Raportul privind fluxul capitalului propriu*** *(formularul nr.3)*;
- ***Anexa la Bilanțul contabil*** *(formularul nr.5)*;
- ***Anexa la Raportul privind rezultatele financiare*** *(formularul nr.6)*;
- ***Nota explicativă.***

Agenții economici care utilizează **sistemul contabil simplificat** întocmesc şi prezintă rapoartele financiare în baza unor formulare unice prevăzute de ***S.N.C. 4 „Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"***. Ei întocmesc şi prezintă *trimestrial* raportul financiar care cuprinde:

- ***Bilanțul contabil*** *(formularul nr.1-BS, anexa 16 la S.N.C. 4)*;
- ***Raportul privind rezultatele financiare*** *(formularul nr.2, anexa 2 la S.N.C. 5)*.

În componența *raportului financiar anual*, în afară de formularele specificate, aceste întreprinderi includ:

- ***Raportul privind fluxul capitalului propriu***;
- ***Anexe la raportul financiar*** (modelul simplificat);
- ***Nota explicativă*** (modelul simplificat).

Agenții economici trebuie să includă în rapoartele financiare rezultatele activității tuturor filialelor, reprezentanțelor, sucursalelor şi altor subdiviziuni distincte.

În cazul existenței întreprinderilor asociate sau fiice întreprinderile mamă întocmesc şi prezintă utilizatorilor (în modul prevăzut de legislație), pe lângă rapoartele sale, şi rapoartele financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi. Modul de întocmire şi de prezentare a rapoartelor financiare consolidate este reglementat de ***S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate***

şi contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice şi ***S.N.C. 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate”***.

Rapoartele financiare ale tuturor agenților economici trebuie să conțină indicatorii corespunzători pe perioadele de gestiune curentă şi precedentă calculați după o metodică unică, cu excepția cazurilor de introducere a modificărilor în politica de contabilitate.

Nu se admite în rapoartele financiare compensarea reciprocă a activelor şi pasivelor, veniturilor şi cheltuielilor, cu excepția cazurilor prevăzute de S.N.C.

Corectarea indicatorilor din rapoartele financiare pe anul curent se admite numai până la aprobarea şi prezentarea către utilizatori a raportului financiar anual. În cazul în care după aprobarea raportului financiar anual se depistează cazuri de subevaluare (supraevaluare) a veniturilor sau cheltuielilor în cursul anului (anilor) precedent, în rapoartele financiare ale întreprinderii pentru aceşti ani nu se fac rectificări. Discordanțele se reflectă în contabilitate pentru perioada în care au fost depistate în contul ***331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”*** în corespondență cu conturile în care au fost comise greşeli. Diferența obținută în acest cont, după recalcularea sumelor impozitului pe venit al anilor trecuți, se reflectă în *Bilanțul contabil* al întreprinderii pe perioada curentă în postul cu aceeaşi denumire (fără includerea acestei sume în rezultatele financiare ale perioadei de gestiune curentă).

Paralel cu rapoartele financiare cu destinație generală unii agenți economici întocmesc şi prezintă utilizatorilor, în conformitate cu legislația Republicii Moldova, rapoarte specializate stabilite (de comun acord cu Ministerul Finanțelor) de organele puterii publice care conduc (patronează) aceste întreprinderi. În cazurile în care rapoartele financiare sunt supuse auditului, se prezintă concluzia de audit.

În afară de aceasta, întreprinderile completează şi prezintă trimestrial raportul statistic nr.5-c *„Consumurile şi cheltuielile întreprinderii”*.

Unii utilizatori ai întreprinderii sunt obligați să prezinte şi alte informații financiare în cazul când aceasta este prevăzut de legislația Republicii Moldova sau actele de constituire.

În conformitate cu ***Hotărârea Guvernului nr.866 din 11 septembrie 1997 „Cu privire la perfecționarea sistemului statistic”***, rapoartele financiare se prezintă:

- organelor teritoriale pentru statistică conform locului de înregistrare a întreprinderii;
- proprietarilor, în conformitate cu actele de constituire (întreprinderile de stat prezintă raportul financiar organelor autorizate să gestioneze patrimoniul de stat, la solicitarea lor).

Agenții economici pot să prezinte de asemenea rapoartele financiare altor organe ale puterii publice, băncilor creditoare, altor utilizatori cointeresați potrivit legislației, actelor de constituire sau în baza acordului încheiat cu agentul economic.

Termenele prezentării rapoartelor financiare sunt stabilite în art.49 din ***Legea contabilității***, conform căruia agenții economici sunt obligați să prezinte:

- *rapoartele financiare trimestriale* – de la 15 până la 25 ale lunii următoare după trimestrul gestionar;
- *rapoartele financiare anuale* – de la 25 ianuarie până la 31 martie ale anului următor după anul gestionar.

Termenul concret de prezentare a raportului financiar se stabilește de către organele teritoriale pentru statistică, în funcție de mărimea agentului economic.

Unii agenți economici, în conformitate de legislația în vigoare, sunt obligați să publice rapoartele financiare în presă. Termenele publicării și tirajul anual al acestor ediții sunt stabilite de legislație.

Rapoartele prezentate se întocmesc și se aprobă în modul stabilit de actele de constituire și legislația Republicii Moldova. Rapoartele financiare anuale urmează a fi examinate și aprobate în mod obligatoriu de fondatori, adunarea generală a acționarilor, Consiliul Director, Consiliul de Observatori sau alt organ care exercită aceste funcții.

Toate formularele rapoartelor financiare prezentate și anexele la acestea trebuie să fie broșurate, numerotate și semnate de conducătorul întreprinderii și contabilul-șef. În cazul în care contabilitatea întreprinderii se ține în bază contractuală de o organizație de audit specializată, rapoartele financiare le semnează conducătorii întreprinderii și organizației specializate.

Răspunderea pentru veridicitatea, plenitudinea și oportunitatea prezentării rapoartelor financiare o poartă conducătorul întreprinderii.

Încălcarea modului de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare (prezentarea rapoartelor mai târziu de termenul stabilit, necorespunderea cu modelul stabilit sau nu conțin toată informația), precum și denaturarea intenționată a datelor raportate sau eschivarea de la prezentarea rapoartelor financiare atrage aplicarea amenzii persoanelor cu funcții de răspundere.

Persoanele care încălcă prevederile ***Legii contabilității***, se eschivează de la ținerea contabilității, aplică incorect standardele și alte acte normative privind contabilitatea, precum și cele care falsifică premeditat raportul financiar, sunt trase la răspundere disciplinară, materială, patrimonială, administrativă sau penală, după caz, conform legislației în vigoare.

13.2. Lucrări premergătoare şi date inițiale pentru întocmirea rapoartelor financiare

Pentru întocmirea rapoartelor financiare la întreprindere se desfăşoară o activitate amplă de pregătire. Scopul acesteia constă în verificarea oportunității, plenitudinii şi obiectivitătii datelor care vor fi incluse în rapoartele financiare. În baza acestor date utilizatorii rapoartelor financiare vor estima rezultatele activității întreprinderii în perioadele de gestiune curentă şi precedentă, le vor compara cu rezultatele activității altor întreprinderi, fapt ce le va oferi posibilitatea de a adopta decizii rezonabile.

Procesul de prelucrare a datelor contabile în vederea întocmirii rapoartelor financiare cuprinde, în general, următoarele etape:

I. Analiza operațiunilor economice şi verificarea (în baza documentelor primare) corectitudinii şi obiectivității înregistrării acestora în conturile contabilității analitice.

II. Verificarea corespunderii datelor contabilității analitice cu rulajele şi soldurile conturilor contabilității sintetice.

III. Inventarierea generală a patrimoniului şi reflectarea rezultatelor acesteia în contabilitate.

IV. Închiderea la finele anului de gestiune a conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor şi determinarea rezultatelor financiare.

V. Închiderea registrelor contabile pentru ultima lună a perioadei de gestiune, completarea *Cărții mari* şi întocmirea *Balanței de verificare.*

Inițial, conform datelor din documentele primare, se verifică corectitudinea reflectării în contabilitate a tuturor operațiunilor economice şi corespunderea datelor contabilității analitice cu rulajele şi soldurile conturilor contabilității sintetice. În acest caz trebuie să se ia în considerare faptul că ***Planul de conturi contabile*** este construit după principiul unei reglementări stricte a conturilor de activ şi pasiv. Astfel, conturile din clasele **1 „Active pe termen lung"**, **2 „Active curente"**, **7 „Cheltuieli"** şi **8 „Conturi ale contabilității de gestiune"**, cu excepția conturilor de regularizare, sunt conturi de activ, iar conturile din clasele **3 „Capital propriu"**, **4 „Datorii pe termen lung"**, **5 „Datorii pe termen scurt"** şi **6 „Venituri"**, cu excepția celor de regularizare, sunt conturi de pasiv.

Ulterior sumele din conturile corespondente se reflectă în registrele corespunzătoare ale contabilității analitice şi sintetice. Totodată se verifică concordanța datelor din contabilitatea analitică cu rulajele şi soldurile conturilor sintetice.

În astfel de situații sunt necesare:

- precizarea şi trecerea la consumurile, cheltuielile şi veniturile perioadei de gestiune a sumelor respective de cheltuieli şi venituri anticipate.

Astfel, unele cheltuieli achitate în avans (chiria, abonarea la literatură specială etc.) se reflectă în momentul plății în debitul contului ***251 „Cheltuieli anticipate curente"***, iar ulterior, la survenirea perioadei respective, se trec din creditul acestui cont în debitul conturilor corespunzătoare: ***813 „Consumuri indirecte de producție"***, ***712 „Cheltuieli comerciale"***, ***713 „Cheltuieli generale și administrative"***.

Veniturile anticipate se includ în veniturile perioadei de gestiune curente, în funcție de perioada (trimestrul, anul) în care acestea au fost obținute. De exemplu, venitul primit în avans pentru un an va fi constatat lunar ca venit al perioadei curente în mărime de 1/12 parte din suma acestuia și se va reflecta în debitul contului ***515 „Venituri anticipate curente"*** și creditul conturilor corespunzătoare ale veniturilor perioadei curente: ***611 „Venituri din vânzări"***, ***612 „Alte venituri operaționale"***, ***621 „Venituri din activitatea de investiții"***, ***622 „Venituri din activitatea financiară"***.

În mod similar se trece la veniturile și cheltuielile fiecărei perioade de gestiune cota-parte respectivă a altor venituri și cheltuieli anticipate, pornind de la termenul stabilit de întreprindere în fiecare caz aparte;

- repartizarea consumurilor indirecte de producție în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"*** și ***S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"***;
- analiza decontărilor cu debitorii și creditorii. O astfel de analiză prevede verificarea situației decontărilor conform documentelor respective. Verificarea decontărilor se efectuează prin expedierea tuturor debitorilor a extraselor din conturile analitice. Debitorii le confirmă sau comunică obiecțiile. Rezultatele verificării se înregistrează într-un proces-verbal.

Dacă în urma confruntării decontărilor s-a constatat că creanțele sunt dubioase (întreprinderea cumpărătoare este lichidată și nu are succesori, a expirat termenul de prescripție, debitorul nu recunoaște datoriile etc.), în contabilitate se întocmesc liste privind creanțele nesigure. Listele nominalizate se prezintă la comisie pentru a fi examinate. În baza avizului comisiei creanțele cu termenul de prescripție expirat (2 ani), precum și cele adjudecate de organele judiciare, dar neîncasate în legătură cu insolvabilitatea debitorului, se perfectează printr-un ordin al conducătorului întreprinderii și se anulează pe seama rezervelor pentru datoriile dubioase sau cheltuielilor comerciale.

În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

- pentru anularea creanțelor pe seama cheltuielilor comerciale:

Dt 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Ct 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate";

- pentru anularea creanțelor pe seama rezervelor create pentru datoriile dubioase:

Dt 222 „Corecții la datorii dubioase"
Ct 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Ct 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate".

Dacă întreprinderile-debitori constatate anterior ca insolvabile (datoriile acestora fiind anulate) și-au exprimat disponibilitatea de a achita facturile, în contabilitate se întocmesc formule contabile privind restabilirea creanțelor considerate dubioase:

- pe seama altor venituri operaționale:

Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"
Ct 612 „Alte venituri operaționale";

- pe seama rezervelor pentru creanțele dubioase:

Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"
Ct 222 „Corecții la datorii dubioase".

Creanțele și datoriile pe termen lung de asemenea vor fi supuse analizei. La survenirea termenului de achitare mai mic de un an întreprinderea transferă creanțele și datoriile pe termen lung în creanțe și datorii pe termen scurt prin întocmirea formulelor contabile corespunzătoare:

- pentru creanțe:

Dt 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"
Dt 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate"
Dt 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"
Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt"
Ct 134 „Creanțe pe termen lung";

- pentru datorii:

Dt 411 „Credite bancare pe termen lung"
Ct 511 „Credite bancare pe termen scurt"
Dt 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați"
Ct 512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"
Dt 413 „Împrumuturi pe termen lung"
Ct 513 „Împrumuturi pe termen scurt"
Dt 421 „Datorii de arendă pe termen lung"
Ct 514 „Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung".

În unele conturi de pasiv pot apărea solduri debitoare (în decontările cu bugetul, personalul, furnizorii, organele de asigurări). În acest caz ele se trec în

conturile de activ de evidență a creanțelor corespunzătoare. Astfel, dacă în urma plăților în plus achitate pentru salarii în contul ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"*** s-a format un sold debitor, la finele perioadei de gestiune sumele plătite în plus se reflectă prin următoarea înregistrare contabilă:

Dt 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului"
Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii".

Dacă în conturile de activ privind decontările se formează solduri creditoare, acestea se trec în conturile respective de pasiv și în bilanț vor fi reflectate în componența datoriilor. Datoriile nereclamate se înregistrează în componența veniturilor întreprinderii;

- închiderea conturilor contabilității de gestiune;
- determinarea și reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar;
- specificarea valorii stocurilor de mărfuri și materiale.

În conformitate cu ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri și materiale"***, întreprinderea evaluează în contabilitatea curentă stocurile de mărfuri și materiale prin diferite metode: costului normativ, vânzărilor cu amănuntul, identificării, FIFO, costului mediu ponderat, LIFO.

În rapoartele financiare stocurile de mărfuri și materiale se reflectă la valoarea cea mai mică dintre costul efectiv și valoarea realizabilă netă (V.R.N.) a acestora.

Dacă costul efectiv al stocurilor de mărfuri și materiale este mai mic decât valoarea realizabilă netă a acestora, bunurile materiale vor fi reflectate în rapoartele financiare la costul efectiv calculat prin una din metodele nominalizate mai sus și acceptate de întreprindere în politica sa de contabilitate.

În cazul când valoarea de bilanț (costul efectiv) depășește valoarea realizabilă netă a bunurilor materiale, acestea se evaluează la V.R.N.

Diferența, cu care valoarea de bilanț (costul efectiv) depășește V.R.N. a stocurilor de mărfuri și materiale, se constată ca cheltuieli ale perioadei și se reflectă în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale" – la suma totală a diferenței
Ct 215 „Producția în curs de execuție" – la suma diferenței aferente soldului producției în curs de execuție
Ct 211 „Materiale" – la suma diferenței aferente soldului materialelor
Ct 217 „Mărfuri" – la suma diferenței aferente soldului mărfurilor.

După determinarea soldurilor conturilor, acestea se compară cu datele contabilității analitice și se întocmește *Balanța de verificare* necorectată.

Balanța de verificare, în general, arată, pe de o parte, corelația existentă între datele contabilității sintetice și analitice, în conformitate cu principiul

dublei înregistrări, iar, pe de altă parte, reflectă dependența acestor date de indicatorii din rapoartele financiare.

Modul de efectuare a lucrărilor examinate mai sus este identic la întocmirea atât a rapoartelor financiare trimestriale, cât şi a celor anuale.

În complexul lucrărilor premergătoare întocmirii rapoartelor financiare anuale o semnificație deosebită au:

- inventarierea generală a patrimoniului întreprinderii şi reflectarea rezultatelor acesteia în conturile contabile;
- reevaluarea (după caz) activelor pe termen lung în conformitate cu ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"***, ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** şi ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investițiilor"***.

Conform ***Legii contabilității***, inventarierea generală a activelor şi pasivelor întreprinderii se efectuează o dată pe an, în scopul verificării şi confruntării datelor contabile, în cazul existenței efective a mijloacelor întreprinderii. Inventarierea mijloacelor fixe, activelor nemateriale, stocurilor de mărfuri şi materiale şi mijloacelor băneşti se efectuează pe locurile de aflare şi pe gestionarii la care se păstrează bunurile, prin înregistrarea soldurilor acestora în listele de inventariere. În baza listelor de inventariere şi datelor contabile se întocmesc situații comparative în care se confruntă soldurile efective cu soldurile conform datelor contabilități şi se determină rezultatele inventarierii.

Rezultatele inventarierii se examinează de comisia de inventariere a întreprinderii în termen de 10 zile, luându-se decizia privind persoanele cărora li se impută lipsurile constatate cu ocazia inventarierii sau modul de înregistrare a plusurilor. Totodată se întocmesc procese-verbale, în baza cărora se fac înregistrări în conturile contabile.

În conformitate cu art.42 din ***Legea contabilității***, paragrafele 13 din ***S.N.C. 18 „Venitul"*** şi 22 din ***Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 18 „Venitul"***, discordanțele cu datele contabile, depistate în procesul inventarierii sau altor controale ale bunurilor materiale şi mijloacelor băneşti în numerar, se reflectă astfel:

- discordanțele privind activele curente:
  a) plusurile de bunuri materiale, hârtii de valoare şi mijloace băneşti se înregistrează şi se trec la veniturile activității operaționale a întreprinderii (contul ***612 „Alte venituri operaționale"***) prin formula contabilă:

Dt 211 „Materiale"
Dt 212 „Animale la creştere şi îngrăşat"
Dt 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată"

Dt 215 „Producția în curs de execuție”
Dt 217 „Mărfuri”
Dt 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate”
Dt 241 „Casa”
Dt 246 „Documente bănești”
Ct 612 „Alte venituri operaționale”;

b) lipsurile de bunuri materiale, în limita normelor stabilite ale perisabilității naturale, depistate în secții și în alte subdiviziuni ale întreprinderii, se reflectă prin formula contabilă:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producție”;
Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale”;
Ct 211 „Materiale”;
Ct 212 „Animale la creștere și îngrășat”;
Ct 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”,
Ct 215 „Producția în curs de execuție”;
Ct 217 „Mărfuri” etc.;

c) lipsurile de active curente care depășesc normele stabilite ale perisabilității naturale, precum și pierderile aferente deteriorării bunurilor materiale calculate la costul efectiv (indiferent de cauzele acestora și faptul dacă au fost sau nu identificate persoanele vinovate) se trec la alte cheltuieli operaționale prin formula contabilă:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale”
Ct 211 „Materiale”
Ct 212 „Animale la creștere și îngrășat”
Ct 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”
Ct 215 „Producția în curs de execuție”
Ct 217 „Mărfuri”
Ct 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate”
Ct 241 „Casa”
Ct 246 „Documente bănești”.

Ulterior lipsurile nominalizate evaluate la prețuri de piață urmează a fi recuperate pe seama persoanelor vinovate (în cazul când există acordul în scris al acestora sau decizia judecății) și se reportează la alte venituri operaționale;

d) lipsurile și pierderile în urma calamităților naturale sau a altor evenimente excepționale se trec la pierderile excepționale prin formula contabilă:

Dt 723 „Pierderi excepționale”
Ct 211 „Materiale”

Ct 212 „Animale la creştere şi îngrăşat”
Ct 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”
Ct 215 „Producția în curs de execuție”
Ct 217 „Mărfuri”
Ct 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate”
Ct 241 „Casa”
Ct 246 „Documente băneşti”.

Dacă lipsurile şi pierderile în limita normelor perisabilității naturale sunt legate de procesul tehnologic, întreprinderea poate crea în cursul anului o rezervă pe seama consumurilor de producție:

Dt 811 „Producția de bază”
Ct 538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate”, subcontul 5381 „Rezerve pentru acoperirea pierderilor tehnologice”.

Ulterior, după efectuarea inventarierii, pierderile în limita normelor perisabilității naturale se anulează prin formula contabilă:

Dt 538 “Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate”
Ct 211 „Materiale”;

- discordanțele privind activele pe termen lung:
  a) plusurile se înregistrează şi se trec la veniturile activității de investiții prin formula contabilă:

Dt 111 „Active nemateriale”
Dt 121 „Active materiale în curs de execuție”
Dt 123 „Mijloace fixe”
Dt 125 „Resurse naturale”
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții”;

  b) lipsurile de active pe termen lung (finalizate şi în curs de execuție) la valoarea de bilanț se trec la cheltuielile activității de investiții şi se reflectă prin formula contabilă:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții”
Ct 111 „Active nemateriale”
Ct 121 „Active materiale în curs de execuție”
Ct 123 „Mijloace fixe”
Ct 125 „Resurse naturale”;

  c) lipsurile şi pierderile în urma calamităților naturale sau a altor situații excepționale se trec la pierderile excepționale şi se reflectă prin formula contabilă:

Dt 723 „Pierderi excepționale”
Ct 111 „Active nemateriale”

Ct 121 „Active materiale în curs de execuție"
Ct 123 „Mijloace fixe".

În caz de necesitate, întreprinderea reevaluează activele pe termen lung. Reevaluarea se efectuează de fiecare întreprindere de sine stătător în cazul când valoarea de bilanț a activelor diferă esențial de cea venală. Modul de efectuare a reevaluării și de reflectare a rezultatelor acesteia în contabilitate este expus în capitolul ***3 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** din prezenta lucrare.

În urma reevaluării se determină valoarea reevaluată a activelor pe termen lung care reprezintă valoarea venală a acestora la data reevaluării diminuată cu suma corespunzătoare a uzurii acumulate.

Valoarea venală a activelor pe termen lung se stabilește în baza valorii de piață, ținând cont de destinația utilizării lor. Această valoare se determină prin expertiza estimativă efectuată de către specialiști (estimatori) calificați. În cazul când valoarea de piață confirmată lipsește, activele se evaluează la valoarea de recuperare.

Valoarea venală a obiectelor de mijloace fixe se determină, ținând cont de destinația utilizării acestora la data reevaluării. Dacă se prevede utilizarea activului conform altor destinații, el urmează a fi evaluat ca și obiectele similare utilizate în aceleași scopuri.

În conformitate cu prevederile ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale", S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** și ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investițiilor"***, întreprinderea poate să efectueze reevaluarea activelor pe termen lung aplicând una din următoarele metode:

- la valoarea de intrare cu reevaluarea concomitentă a uzurii acumulate;
- la valoarea de bilanț fără evaluarea uzurii acumulate.

Rezultatele reevaluării activelor pe termen lung se înregistrează într-un proces-verbal și se reflectă în contabilitate în felul următor:

a) suma ecartului de reevaluare (majorării) a valorii de bilanț se trece la majorarea capitalului propriu în creditul contului ***341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"*** prin formula contabilă:

Dt 111 „Active nemateriale"
Dt 112 „Active nemateriale în curs de execuție"
Dt 122 „Terenuri"
Dt 123 „Mijloace fixe"
Dt 125 „Resurse naturale"
Dt 133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"
Ct 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung";

b) suma reducerii (micşorării) valorii de bilanț se trece la micşorarea capitalului propriu în debitul contului ***341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"*** prin formula contabilă:

Dt 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"
Ct 111 „Active nemateriale"
Ct 112 „Active nemateriale în curs de execuție"
Ct 122 „Terenuri"
Ct 123 „Mijloace fixe"
Ct 125 „Resurse naturale"
Ct 133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung".

Modificările valorii de bilanț se reflectă distinct pe fiecare activ. Nu se permite compensarea reducerii valorii de bilanț din reevaluarea unui activ pe seama majorării valorii de bilanț a altui activ.

La ieşirea activelor pe termen lung sumele majorării şi micşorării valorii de bilanț se trec respectiv la veniturile şi cheltuielile activității de investiții prin următoarele formule contabile:

a) la suma majorării aferentă activelor pe termen lung ieşite:

Dt 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"
Ct 621 „Venituri din activitatea de investiții";

b) la suma micşorării aferentă activelor pe termen lung ieşite:

Dt 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Ct 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Închiderea conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor este un proces care se efectuează la finele anului de gestiune prin trecerea sumelor acumulate din conturile respective (**clasele 6–7**) în contul ***351 „Rezultat financiar total"***. Acest cont se utilizează numai la finele anului pentru generalizarea veniturilor şi cheltuielilor realizate în cursul anului de gestiune şi determinarea rezultatelor financiare din toate tipurile de activități ale întreprinderii, inclusiv posturile excepționale. În acest caz se întocmesc (pe tipuri de activități) formulele contabile:

a) la suma totală a veniturilor acumulate în anul de gestiune:

Dt 611 „Venituri din vânzări"
Dt 612 „Alte venituri operaționale"
Dt 621 „Venituri din activitatea de investiții"
Dt 622 „Venituri din activitatea financiară"
Dt 623 „Venituri excepționale"
Ct 351 „Rezultat financiar total";

b) la suma totală a cheltuielilor acumulate în anul de gestiune:

Dt 351 „Rezultat financiar total"
Ct 711 „Costul vânzărilor"

Ct 712 „Cheltuieli comerciale"
Ct 713 „Cheltuieli generale și administrative"
Ct 714 „Alte cheltuieli operaționale"
Ct 721 „Cheltuieli ale activității de investiții"
Ct 722 „Cheltuieli ale activității financiare"
Ct 723 „Pierderi excepționale".

După perfectarea acestor înregistrări conturile de evidență a veniturilor și cheltuielilor se închid și la începutul anului următor nu au sold[1]. În urma trecerii la scăderi a veniturilor și cheltuielilor în contul ***351 „Rezultat financiar total"*** se determină profitul contabil (pierderea) al anului de gestiune. Pentru aceasta se confruntă rulajele debitor (cheltuieli acumulate) și creditor (venituri acumulate) ale contului nominalizat.

Rezultatul obținut reprezintă venitul contabil al întreprinderii și se reportează în *declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător* în vederea determinării venitului impozabil. Pentru a determina venitul impozabil (pierderea fiscală) venitul contabil al întreprinderii urmează a fi corectat cu sumele diferențelor permanente și temporare. Modul de determinare a acestor diferențe și de contabilizare a cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit este expus în literatura de specialitate.

Suma efectivă a cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit se determină la finele anului în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"***. În acest scop se întocmesc următoarele formule contabile:

a) la suma datoriilor curente privind impozitul pe venit:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";

b) la suma datoriilor amânate privind impozitul pe venit:

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"
Ct 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit";

c) la suma activelor amânate privind impozitul pe venit:

Dt 135 „Active amânate privind impozitul pe venit"
Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";

[1] La întocmirea rapoartelor financiare trimestriale conturile de evidență a veniturilor și cheltuielilor nu se închid. Rezultatul financiar pentru fiecare trimestru se determină prin calcul, fără întocmirea formulelor contabile.

d) la suma datoriilor achitate privind impozitul pe venit :

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul"

Ct 242 „Cont de decontare".

În continuare, prin confruntarea rulajelor debitor și creditor, se determină soldul contului ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"***, care reprezintă suma efectivă a cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit realizate în cursul anului de gestiune. Această sumă se reflectă în postul ***140 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** din *Raportul privind rezultatele financiare* pe anul de gestiune.

În raportul trimestrial al întreprinderii în postul 140 se reflectă suma plăților în avans privind impozitul pe venit calculată în conformitate cu art.84 din ***Codul fiscal***.

La virarea în buget a plăților în avans privind impozitul pe venit se întocmesc formulele contabile:

Dt 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2251 „Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit"

Ct 242 „Cont de decontare"

Dt 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"

Ct 535 „Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul „Impozitul pe venit plătit în avans".

În conformitate cu art.81 din ***Codul fiscal***, la finele anului plățile în avans privind impozitul pe venit vărsate la buget se constată în *declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător* ca trecere în cont a impozitului pe venit. În acest caz în contabilitate se întocmesc următoarele formule contabile:

Dt 535 „Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul „Impozitul pe venit plătit în avans"

Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 „Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice"

Ct 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2251 „Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit".

La finele anului cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit se trec din contul ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** în contul ***351 „Rezultat financiar total"***, iar contul ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** se închide. Această operațiune se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

Dt 351 „Rezultat financiar total”
Ct 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”.

După reflectarea în contul ***351 „Rezultat financiar total”*** a cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit soldul acestui cont reprezintă rezultatul financiar net (profit sau pierdere) al anului de gestiune şi se trece în contul ***333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”*** prin următoarele formule contabile:

- în cazul când suma totală a veniturilor (rulajul creditor al contului ***351 „Rezultat financiar total”***) depăşeşte suma cheltuielilor (rulajul debitor al acestuia) întreprinderea înregistrează un profit ce rămâne după impozitare:

Dt 351 „Rezultat financiar total”
Ct 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”;

- în cazul când suma veniturilor este mai mică decât suma cheltuielilor, întreprinderea înregistrează pierderi:

Dt 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”
Ct 351 „Rezultat financiar total”.

După trecerea la scăderi a profitului net (pierderii) al anului de gestiune contul ***351 „Rezultat financiar total”*** se închide şi nu se reflectă în rapoartele financiare întocmite pentru anul de gestiune.

Suma profitului net (pierderii) al anului de gestiune se reflectă în postul ***150*** cu aceeaşi denumire din *Raportul privind rezultatele financiare* şi se reportează în *Bilanțul contabil* pe postul ***590 „Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune”.*** Aceşti indicatori trebuie să coincidă atât în rapoartele financiare trimestriale, cât şi în cele anuale.

Până la întocmirea rapoartelor financiare anuale se efectuează de asemenea corectarea sumelor datoriilor curente privind impozitul pe venit aferente rezultatului (profitului/pierderii) anilor precedenți, constatate în anul curent. Suma corecțiilor se reflectă în *declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător* într-un rând distinct şi se calculează prin înmulțirea mărimii profitului/pierderii (soldului creditor/debitor al contului ***331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”***) cu cota impozitului pe venit stabilită pentru anul în care s-a înregistrat profitul/pierderea. În acest caz urmează de avut în vedere faptul că în cursul anului de gestiune în contul ***331 “Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”*** se reflectă numai veniturile şi cheltuielile care nu au fost luate în considerare la determinarea rezultatelor financiare ale anilor precedenți corespunzători.

La sumele impozitului pe venit calculate din profitul/pierderea anilor precedenți, dar constatate în anul de gestiune curent, se întocmesc următoarele formule contabile:

a) la suma majorării datoriilor curente privind impozitul pe venit (în cazul înregistrării profitului în anii precedenți):

Dt 331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente"
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";

b) la suma micșorării datoriilor curente privind impozitul pe venit (în cazul înregistrării pierderilor în anii precedenți):

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul";
Ct 331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente".

Întocmirea rapoartelor financiare este precedată de închiderea registrelor pentru ultima lună a perioadei de gestiune. În funcție de sistemul contabil aplicat, totalurile din jurnalele-order, borderourile de evidență a operațiunilor economice și balanțele de verificare se trec în *Cartea mare*, în care se determină rulajele, se calculează totalurile și soldul fiecărui cont sintetic.

Totodată este necesară confruntarea rulajelor și soldurilor conturilor contabilității sintetice și analitice, verificarea reciprocă a totalurilor din unele registre contabile distincte. Efectuarea unei asemenea confruntări în condițiile contabilității automatizate poate fi confirmată prin întocmirea *Tabelului de corectare* care este prezentat mai jos.

Tabelul 13.1

Tabel de corectare
pe ______________ 200__
(luna, trimestrul, anul)

(în lei)

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Balanța de verificare provizorie		Formule de corectare		Balanța de corectare și verificare		Raportul privind rezultatele financiare		Bilanț		Înregistrări reversibile	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct	cheltuieli	venituri	activ	pasiv	Dt	Ct
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Întocmirea *Tabelului de corectare* începe cu reportarea la finele perioadei de gestiune a soldurilor rulajelor debitoare și creditoare ale conturilor din *Cartea mare* (sau din alt document similar) în *Balanța de verificare provizorie* (col.3 și 4). În continuare se înregistrează formulele de corectare, a căror esență constă în transformarea soldurilor conturilor din *Balanța de verificare provizorie* în scopul asigurării concordanței dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune. Astfel de corectări apar în cazurile când evenimentele

economice vizează modificările survenite în active, datorii și capital în decurs de mai mult de o perioadă de gestiune (conturile de evidență a cheltuielilor și veniturilor anticipate).

După efectuarea înregistrărilor de corectare se întocmește *Balanța de corectare și verificare* (col.7, 8) prin însumarea algebrică a soldului fiecărui cont al *Balanței de verificare provizorii* cu sumele respective din coloanele *"Formule de corectare"*: pentru soldul debitor – col.7 = col.3 + col.5 – col.4 – – col.6, iar pentru soldul creditor – col.8 = col.4 + col.6 – col.3 – col.5. Întru evitarea erorilor, datele din conturile sintetice care figurează în *Balanța de corectare și verificare* se compară cu datele contabilității analitice.

Ulterior se completează coloanele *„Raportul privind rezultatele financiare"* (col.9, 10) și *„Bilanț"* (col.11, 12) din *Tabelul de corectare.* Coloanele menționate se completează în baza datelor rulajelor conturilor din clasele 6 și 7 (col.9, 10) și datelor soldurilor conturilor de bilanț din clasele 1–5 (col.11, 12). Diferența dintre indicatorii din col.10 și col.9 constituie rezultatul financiar al perioadei de gestiune.

La întocmirea rapoartelor trimestriale conturile de evidență a veniturilor și cheltuielilor nu se închid. Rezultatul financiar se determină în baza datelor din *Tabelul de corectare* (col.9, 10) și la data raportată se reportează în *Bilanțul contabil* în postul *„Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune"* fără întocmirea înregistrării contabile: profitul – cu semnul „plus", iar pierderile – cu semnul „minus" (în paranteze). Informația reflectată în coloanele 9 și 10 din *Tabelul de corectare* servește drept bază pentru completarea formularului nr.2 *„Raportul privind rezultatele financiare"*, iar informația din coloanele 11 și 12 – pentru completarea formularului nr.1 *„Bilanțul contabil"*.

Soldurile debitoare și creditoare ale conturilor de bilanț se trec în *Cartea mare* deschisă pentru anul de gestiune următor.

Înregistrările de corectare care au condus la formarea unor active și datorii noi se înregistrează în *Tabelul de corectare* și ulterior se stornează prin întocmirea înregistrărilor reversibile (col.13, 14). Reversibilă se consideră înregistrarea care se efectuează în prima zi a perioadei de gestiune noi și constituie înregistrarea formulei de corectare inversă a perioadei precedente. De exemplu, la finele perioadei de gestiune costul efectiv al producției în curs de execuție se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

Dt 215 „Producția în curs de execuție"
Ct 811 „Producția de bază"
Ct 812 „Activități auxiliare".

La începutul perioadei de gestiune următoare se întocmește înregistrarea contabilă inversă:

Dt 811 „Producţia de bază"
Dt 812 „Activităţi auxiliare"
Ct 215 „Producţia în curs de execuţie".

Aşadar, datele din *Tabelul de corectare* vor servi drept temei pentru completarea rapoartelor financiare ale întreprinderii la etapa finală a ciclului contabil.

Modul de întocmire a rapoartelor anuale (formularele 1,2 şi 4) este similar cu cel al formularelor corespunzătoare de rapoarte financiare trimestriale.

Totodată, la întocmirea rapoartelor financiare anuale, în afară de operaţiunile nominalizate mai sus, este necesar de reflectat în contabilitate utilizarea profitului şi de întocmit formulele contabile aferente reformării bilanţului.

Profitul se utilizează numai în baza deciziei adunării generale a acţionarilor (asociaţilor) pentru plata dividendelor, acoperirea pierderilor de bilanţ, constituirea rezervelor, majorarea capitalului social sau în alte scopuri. Pentru evidenţa utilizării profitului anului curent se recomandă aplicarea contului ***334 „Dividende plătite în avans"***, subconturile ***3341 „Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune"*** şi ***3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune".***

Dacă decizia privind utilizarea profitului a fost luată până la aprobarea rapoartelor anuale, în contabilitate se întocmesc formulele contabile:

Dt 334 „Dividende plătite în avans", subcontul 3341 „Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune" şi ***3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune"***
Ct 321 „Rezerve stabilite de legislaţie"
Ct 322 „Rezerve prevăzute de statut"
Ct 323 „Alte rezerve"
Ct 537 „Datorii faţă de fondatori şi alţi participanţi".

Dacă decizia privind utilizarea profitului anului curent a fost luată după aprobarea rapoartelor financiare, în debitul contului ***334 „Dividende plătite în avans"*** se reflectă numai suma dividendelor plătite în avans în cursul anului de gestiune, iar utilizarea profitului anului curent va fi reflectată în debitul contului ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi"*** în anul de gestiune următor după reformarea *Bilanţului contabil.*

Profitul utilizat al anului curent (rulajul debitor al contului ***334 „Dividende plătite în avans"***) se reflectă în *Bilanţul contabil* anual pe postul ***600 „Profit utilizat al anului de gestiune".***

După întocmirea rapoartelor financiare anuale se efectuează reformarea bilanţului, care constă în decontarea profitului (pierderii) anului curent prin următoarele formule contabile:

- la suma profitului utilizat în anul de gestiune curent:

Dt ***333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"***
Ct ***334 „Dividende plătite în avans", subconturile 3341 „Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune", 3342 „Profit utilizat la finele anului de gestiune";***

- la suma profitului anilor precedenți constatat în anul de gestiune curent (după reflectarea impozitului pe venit aferent acestui profit):

Dt ***331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente"***
Ct ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți";***

- la suma pierderilor anilor precedenți constatate în anul de gestiune (după reflectarea sumei micşorării datoriilor curente privind impozitul pe venit):

Dt ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"***
Ct ***331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente";***

- la suma profitului nerepartizat al anului de gestiune curent:

Dt ***333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"***
Ct ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți";***

- la suma pierderii neacoperite a anului de gestiune curent:

Dt ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"***
Ct ***333 „Profit net al perioadei de gestiune".***

În conformitate cu art.32 alin.(1) din ***Codul fiscal***, pierderile rezultate din activitatea de întreprinzător în anul curent vor fi reportate eşalonat pe următorii trei ani. De aceea pentru contabilizarea pierderilor pe anii de apariție în contul ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"*** urmează a se deschide subconturi distincte.

După perfectarea înregistrărilor nominalizate conturile ***331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente", 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"*** şi ***334 „Dividende plătite în avans"*** se închid şi la începutul anului de gestiune următor nu au sold.

La reportarea soldurilor activelor şi pasivelor aferente anului de gestiune precedent în bilanțul anului de gestiune următor suma reflectată în postul ***570 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente"*** (soldul contului ***331***) şi diferența dintre sumele reflectate pe posturile ***590 „Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune"*** (soldul contului ***333***) şi ***600 „Dividende plătite în avans"*** (soldul contului ***334***) se reportează în postul ***580 „Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți"*** (soldul contului ***332***).

Modul de întocmire a rapoartelor financiare este examinat în continuare în baza exemplului S.A. „Modern".

Date iniţiale

Întreprinderea „Modern" este înregistrată de Camera Înregistrării de Stat a Departamentului Tehnologii Informaţionale pe adresa: mun. Chişinău, str. Munceşti nr.29, Republica Moldova, MD 2002. Principala activitate pe care o desfăşoară S.A. „Modern" este confecţionarea hainelor.

Evidenţa contabilă se ţine de serviciul contabilitate care constituie o subdiviziune structurală independentă. Procedeele şi metodele de contabilizare alese sunt următoarele:

1. *Activele nemateriale se reflectă în bilanţ la valoarea de intrare.*
2. *Amortizarea activelor nemateriale se calculează prin metoda liniară pe toată durata de utilizare a acestora (10 ani).*
3. *Activele materiale pe termen lung se reflectă în bilanţ la valoarea de intrare şi valoarea reevaluată.*
4. *Uzura mijloacelor fixe se determină în baza valorii uzurabile şi duratei de funcţionare utilă a acestora, prin metoda casării liniare.*
5. *Durata de funcţionare utilă şi valoarea rămasă a mijloacelor fixe se stabilesc pentru fiecare obiect (grupă de obiecte) şi se reflectă în documentele de intrare şi registrele de evidenţă analitică a acestora.*
6. *Stocurile de mărfuri şi materiale, cu excepţia obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, se reflectă în rapoartele financiare la suma cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă. În contabilitatea curentă se utilizează metoda costului mediu ponderat.*
7. *Obiectele de mică valoare şi scurtă durată se reflectă în bilanţ la suma valorii de procurare a obiectelor în stoc şi a valorii rămase a obiectelor aflate în exploatare. Pentru obiectele de mică valoare şi scurtă durată cu preţul mai mare de 500 lei/unitatea, uzura se calculează la livrarea acestora de la depozit în exploatare în mărime de 100 % din valoarea lor minus valoarea rămasă probabilă.*
8. *În componenţa investiţiilor sunt incluse investiţiile în acţiunile şi obligaţiunile altor întreprinderi. Investiţiile pe termen lung se reflectă în bilanţ la valoarea de intrare, iar cele pe termen scurt – la suma cea mai mică dintre valoarea de intrare şi valoarea de piaţă.*
9. *Creanţele se contabilizează şi se reflectă în bilanţ la suma nominală, ţinându-se cont de TVA. Pentru recuperarea pierderilor probabile aferente datoriilor dubioase întreprinderea formează trimestrial pe seama cheltuielilor comerciale o rezervă specială prin metoda de contabilizare a facturilor conform termenelor de achitare.*
10. *Cheltuielile anticipate se reflectă în bilanţ în posturi distincte şi se trec la cheltuieli sau consumuri pe măsura sosirii perioadei aferente. Acestea reprezintă cheltuielile anticipate, conform contractului de arendă finanţată, şi plăţile în avans privind abonarea pe anul viitor.*
11. *Capitalul propriu include capitalul statutar şi suplimentar, rezervele, profitul nerepartizat al perioadelor de gestiune curentă şi precedente.*
12. *Datoriile se înregistrează în bilanţ la sumele care urmează a fi plătite sau la sumele necesare pentru achitarea datoriilor. În scopul includerii uniforme a cheltuielilor ulterioare în consumurile sau cheltuielile anului de gestiune curent întreprinderea creează rezerve pentru cheltuieli şi plăţi preliminate:*
    - *pentru plata concediilor muncitorilor;*
    - *pentru reparaţia mijloacelor fixe.*

13. *Dobânzile şi alte cheltuieli privind împrumuturile se contabilizează ca cheltuieli operaționale.*
14. *Veniturile anticipate se reflectă separat în contabilitate şi rapoartele financiare şi se recunosc ca venituri la sosirea perioadei de gestiune la care se referă. Acestea reprezintă o parte din veniturile anticipate, conform contractului de arendă finanțată.*
15. *Soldurile mijloacelor aferente conturilor valutare se reflectă în rapoartele financiare în valută națională (lei moldoveneşti) prin aplicarea cursului de schimb al Băncii Naționale a Moldovei la finele perioadei de gestiune.*
16. *Veniturile şi cheltuielile se constată şi se reflectă în rapoartele financiare prin metoda specializării exercițiilor în perioada de gestiune în care au avut loc, indiferent de momentul încasării mijloacelor băneşti. Veniturile şi cheltuielile se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare separat pe feluri de activități (operațională, de investiții şi financiară) şi pe evenimente excepționale.*
17. *Profitul net se repartizează şi se utilizează conform deciziei fondatorilor:*
    - *pentru plata dividendelor;*
    - *conform deciziiei suplimentare luate de adunarea generală.*
18. *Impozitul pe venit se determină şi se plăteşte în conformitate cu legislația în vigoare a Republicii Moldova. În cursul anului 200X impozitul pe venit se plăteşte trimestrial sub formă de avansuri în mărime de 1/4 din suma prognozată drept impozit ce urmează a fi plătit pentru anul curent.*

S.A. „Modern" prezintă pe anul 200X următoarele rapoarte financiare:

- *Bilanțul contabil (formularul nr.1);*
- *Raportul privind rezultatele financiare (formularul nr.2);*
- *Raportul privind fluxul capitalului propriu (formularul nr.3);*
- *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti (formularul nr.4).*

În scopul întocmirii rapoartelor financiare s-au efectuat următoarele lucrări:

1. *Conform situației economice pe trei trimestre ale anului curent au fost calculate soldurile conturilor din Cartea mare la 01.10.200X (tabelul 13.2).*
2. *În baza operațiunilor din jurnalul de înregistrări cronologice au fost reflectate sumele respective în conturile contabilității financiare şi de gestiune şi s-a întocmit Balanța de verificare necorectată.*
3. *La sfârşitul perioadei de gestiune, în Registrul corectărilor au fost reflectate operațiunile de corectare şi s-a întocmit Tabelul de corectare.*
4. *În baza datelor din Tabelul de corectare au fost completate rapoartele financiare pe anul 200X.*

Tabelul 13.2

Solduri pe conturile din Cartea mare la 01.10.200X
S.A. "Modern"

(în lei)

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Suma
111	Active nemateriale	13 000
113	Amortizarea activelor nemateriale	750
123	Mijloace fixe	339 950
124	Uzura mijloacelor fixe	30 050
134	Creanțe pe termen lung	20 000
136	Avansuri pe termen lung acordate	25 000
141	Cheltuieli anticipate pe termen lung	19 500
211	Materiale	6 000
213	Obiecte de mică valoare şi scurtă durată	3 170
214	Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată	920
215	Producția în curs de execuție	9 150
216	Produse	5 450
221	Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale	38 750
222	Corecții la datorii dubioase	250
224	Avansuri pe termen scurt acordate	5 000
225	Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul	11 718
227	Creanțe pe termen scurt ale personalului	2 500
231	Investiții pe termen scurt în părți nelegate	11 200
241	Casa	850
242	Cont de decontare	31 705
243	Cont valutar	9 100
251	Cheltuieli aniticipate curente	8 500
311	Capital statutar	267 890
312	Capital suplimentar	3 886
321	Rezerve stabilite de legislație	36 000
322	Rezerve prevăzute de statut	15 642
323	Alte rezerve	31 453
332	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	5 240
334	Dividende plătite în avans	19 400
422	Venituri anticipate pe termen lung	16 667
511	Credite bancare pe termen scurt	26 000
515	Venituri anticipate curente	6 250
521	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale	28 420
531	Datorii față de personal privind retribuirea muncii	54 200
533	Datorii privind asigurările	16 802
534	Datorii privind decontările cu bugetul	15 250
535*	Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat	3 333
538	Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate	13 800

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Suma
539	Alte datorii pe termen scurt	19 750
611	Venituri din vânzări	550 319
612	Alte venituri operaționale	30 541
711	Costul vânzărilor	408 500
712	Cheltuieli comerciale	34 724
713	Cheltuieli generale şi administrative	112 106
714	Alte cheltuieli operaționale	38 140

** Soldul pe contul **535 „Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat"** reprezintă suma TVA aferentă valorii de răscumpărare a mijloacelor fixe transmise în arenda finanțată. Suma TVA aferentă valorii de răscumpărare care urmează a fi achitată în perioada de gestiune curentă se reflectă în contabilitate pe măsura survenirii termenului de achitare (luna, trimestrul, anul). În exemplul dat suma TVA a fost determinată pentru anul în întregime.*

Tabelul 13.3

Operațiunile economice efectuate în trimestrul IV 200X la S.A. "Modern"

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma	Debit	Credit
1	2	3	4	5
1.	Soldul producției în curs de execuție se reportează în contul producției de bază	9 150	811	215
2.	Se încasează în contul de decontare mijloace băneşti pentru achitarea creanțelor pe termen scurt aferente facturilor comerciale	38 750	242	221
3.	Se calculează plata pentru asigurarea bunurilor cu destinație generală	950	713	533
4.	Se reflectă suma cheltuielilor de abonare aferentă trimestrului IV a. c.	2 000	713	251
5.	Se constituie rezerva pentru datorii dubioase	2 400	712	222
6.	Se înregistrează majorarea capitalului statutar prin majorarea valorii nominale a acțiunilor pe seama profitului nerepartizat al anilor precedenți	2 740	332	311
7.	Se calculează uzura mijloacelor fixe: - cu destinație generală de producție - utilizate în scopuri comerciale - cu destinație generală gospodărească **Total**	 3 000 500 2 800 **6 300**	 813 712 713	 124 124 124
8.	Se calculează amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală gospodărească	306	713	113

1	2	3	4	5
9.	*Se restituie avansurile pe termen scurt acordate anterior*	*5 000*	*242*	*224*
10.	*Se acceptă facturile furnizorilor pentru materialele procurate*	*30 500*	*211*	*521*
11.	*Se trece în cont suma TVA aferentă materialelor procurate*	*6 100*	*534*	*521*
12.	*Se eliberează de la depozit materiale pentru:*			
	- producția de bază	*30 750*	*811*	*211*
	- necesitățile generale de producție	*3 100*	*813*	*211*
	- ambalarea produselor finite	*1 250*	*712*	*211*
	- necesitățile generale gospodărești	*800*	*713*	*211*
	Total	***35 900***		
13.	*Se pun în folosință obiectele de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară nu mai mare de 500 lei pentru necesitățile producției de bază*	*550*	*813*	*213*
14.	*Se pun în folosință obiectele de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară de peste 500 lei pentru necesitățile producției de bază*	*1 200*	*2132*[1]	*2131*[2]
15.	*Se calculează uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată*	*1 000*	*813*	*214*
16.	*Se calculează salariile:*			
	- muncitorilor din producția de bază	*55 000*	*811*	*531*
	- personalului administrativ al secțiilor	*9 000*	*813*	*531*
	- muncitorilor care participă la ambalarea produselor la depozitele fabricii	*3 500*	*712*	*531*
	- personalului administrativ și de conducere al întreprinderii	*17 050*	*713*	*531*
	Total	***84 550***		
17.	*Se efectuează defalcări pentru asigurările sociale din salariile calculate (29 %):*			
	- muncitorilor din producția de bază	*15 950*	*811*	*533*
	- personalului administrativ al secțiilor	*2 610*	*813*	*533*
	- muncitorilor care participă la ambalarea produselor la depozitele fabricii	*1 015*	*712*	*533*
	- personalului administrativ și de conducere al întreprinderii	*4 945*	*713*	*533*
	Total	***24 520***		
18.	*Se acceptă factura pentru combustibilul și energia consumată în scopuri tehnologice*	*10 500*	*813*	*521*
19.	*Se reflectă suma TVA aferentă facturii acceptate*	*2 100*	*534*	*521*
20.	*Se acceptă factura pentru serviciile de pază a subdiviziunilor de producție*	*8 750*	*813*	*539*

[1] Subcontul ***„Obiecte de mică valoare și scurtă durată în exploatare"***.
[2] Subcontul ***„Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc"***.

1	2	3	4	5
21.	Se reflectă suma TVA aferentă facturii acceptate	1 750	534	539
22.	Se reflectă valoarea de bilanț a mijloacelor fixe vândute care au fost procurate până la 01.07.98	12 992	721	123
23.	Se decontează suma uzurii calculate a mijloacelor fixe vândute	5 300	124	123
24.	Se reflectă suma TVA ce urmează a fi trecută în cont (12 992 × 0,1667)	2 166	534	123
25.	Se reflectă valoarea de vânzare a mijloacelor fixe	21 090	229	621
26.	Se calculează suma TVA aferentă mijloacelor fixe vândute	4 218	229	534
27.	Se calculează impozitele şi taxele locale	2 300	713	534
28.	Se reflectă suma uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată scoase din funcțiune	740	214	213
29.	Se înregistrează deşeurile rezultate din scoaterea din uz a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată în limita valorii probabile rămase stabilită anterior	110	211	213
30.	Se reflectă consumurile indirecte de producție aferente producției de bază	38 510	811	813
31.	Se înregistrează costul efectiv al produselor finite fabricate	139 160	216	811
32.	Se reflectă costul efectiv al produselor vândute cumpărătorilor	111 000	711	216
33.	Se reflectă valoarea produselor vândute la prețuri de livrare conform facturilor prezentate	160 000	221	611
34.	Se reflectă suma TVA aferentă produselor vândute	32 000	221	534
35.	Se reflectă procurarea obligațiunilor cu termen de deținere până la un an	20 000	231	242
36.	Se plăteşte avans furnizorilor în contul procurării mărfurilor şi materialelor	25 000	224	242
37.	Se trec la cheltuielile activității financiare diferențele de curs valutar nefavorabile aferente datoriilor în valută străină	1 000	722	521
38.	Se încasează în contul de decontare:			
	- creanțele aferente facturilor comerciale	81 750	242	221
	- avansurile pe termen lung pentru livrarea utilajului	25 000	242	424
	Total	**106 750**		
39.	Se calculează TVA aferentă sumei avansului primit pe termen lung	4 167	225	534
40.	Se calculează sumele amenzilor pentru nerespectarea clauzelor contractului	1 750	229	612

1	2	3	4	5
41.	Se calculează dobânda pentru mijloacele fixe transmise în arendă finanţată	2 650	228	622
42.	Se reflectă suma TVA aferentă plăţii pentru arenda finanţată pe termen lung	530	228	534
43.	Se reţin din salariile personalului:			
	- impozitul pe venit	20 360	531	534
	- defalcările în fondul de pensii	846	531	533
	- conform titlurilor executorii	700	531	227
	Total	**21 906**		
44.	Se ridică numerar din contul de decontare	91 000	241	242
45.	Se plătesc din casierie:			
	- salarii	84 550	531	241
	- titularului de avans pentru cheltuieli de deplasare	1 200	227	241
	- titularului de avans pentru procurarea mărcilor poştale şi tichetelor	250	227	241
	Total	**86 000**		
46.	Se acceptă spre plată facturile:			
	- pentru energia electrică consumată în scopuri generale	12 000	713	539
	- pentru servicii poştale şi telegrafice	400	713	539
	Total	**12 400**		
47.	Se reflectă suma TVA aferentă facturilor acceptate	2 480	534	539
48.	Se vând produse contra numerar prin magazinul propriu	30 000	241	611
49.	Se reflectă suma TVA aferentă produselor vândute	6 000	241	534
50.	Se reflectă valoarea de bilanţ a produselor vândute contra numerar prin magazinul propriu	27 500	711	216
51.	Se transferă mijloace băneşti pentru acordarea serviciilor de pază	10 062	539	242
52.	Se înregistrează suma impozitului pe venit de 5 % din valoarea serviciilor de pază (8 750 × 0,05)	438	539	534
53.	Se acordă reduceri de preţuri pentru calitatea inferioară a produselor vândute (până la achitarea documentelor de decontare)	450	712	221
54.	Se reflectă suma TVA aferentă reducerilor acordate	90	534	221
55.	Se acceptă facturile pentru cheltuielile de transport aferente desfacerii produselor	1 850	712	539
56.	Se reflectă suma TVA aferentă facturilor acceptate	370	534	539

1	2	3	4	5
57.	Se trece la cheltuieli valoarea ambalajului utilizat pentru ambalarea produselor	540	712	211
58.	Se primeşte cu titlu gratuit un autoturism	20 000	123	622
59.	Se înregistrează în contul de decontare suma aferentă produselor vândute contra numerar	36 000	242	241
60.	Se acceptă spre plata factura restaurantului – cheltuieli de reprezentanță	1 400	713	539
61.	Se reflectă suma TVA aferentă cheltuielilor de reprezentanță	280	534	539
62.	Se încasează în contul de decontare mijloace băneşti (achitarea creanțelor pe termen scurt aferente facturilor comerciale)	87 050	242	221
63.	Se deschide un acreditiv pe seama mijloacelor băneşti proprii ale întreprinderii	23 000	244	242
64.	Se primesc deconturi de avans privind: - cheltuielile de deplasare - documentele băneşti procurate **Total**	 1 140 250 **1 390**	 713 246	 227 227
65.	Se restituie în casierie soldul sumelor avansului nefolosit	60	241	227
66.	Se înregistrează în contul de decontare creditele bancare pe termen lung primite	20 000	242	411
67.	Se reflectă dobânzile calculate pentru creditele bancare primite	2 600	714	511
68.	Se procură investiții pe termen lung în părți legate	30 000	132	242
69.	Se trec în cont avansurile acordate anterior furnizorilor pentru livrarea de materiale	15 000	521	224
70.	Se transferă din contul de decontare: - plățile în avans privind impozitul pe venit aferent activității de întreprinzător - organelor de asigurări sociale - suma impozitului pe venit (5 %) din valoarea serviciilor efectiv achitate - impozitul pe venit al persoanelor fizice - TVA - impozitele şi taxele locale - comision băncii **Total**	 3 017 30 000 438 20 360 36 218 2 300 180 **92 513**	 225 533 534 534 534 534 713	 242 242 242 242 242 242 242
71.	Se calculează veniturile (redevențele) rezultate din transmiterea activelor nemateriale în folosința altor întreprinderi	6 083	228	622
72.	Se determină suma TVA aferentă redevențelor calculate	1 217	228	534

1	2	3	4	5
73.	*Conform rezultatelor inventarierii se reflectă valoarea de bilanț a lipsurilor de materiale în sumă de780 lei din care:* - *300 lei – în cazul când sunt recunoscute de persoana vinovată și vor fi recuperate la prețul de piață* - *480 lei – în cazul când nu a fost constatată persoana vinovată*	*780*	*714*	*211*
74.	*Se calculează TVA la valoarea lipsurilor de materiale nerecuperate, pornind de la valoarea de evidență a acestora*	*96*	*713*	*534*
75.	*Se decontează valoarea de bilanț a mijloacelor fixe ieșite ca urmare a calamităților naturale:* - *valoarea de bilanț – 2 000 lei* - *suma uzurii – 8 000 lei* ***Total***	*2 000* *8 000* ***10 000***	*723* *124*	*123* *123*
76.	*Se recuperează de către magazioner suma lipsurilor de materiale la prețul de piață în trimestrul curent (vezi oper. nr.73)*	*430*	*227*	*612*
77.	*Se determină suma TVA aferentă lipsurilor de materiale recuperate la prețul de piață*	*86*	*227*	*534*
78.	*Se calculează dobânzile aferente obligațiunilor pe termen lung procurate*	*3 000*	*228*	*621*
79.	*Se încasează în contul de decontare amenzile pentru nerespectarea clauzelor contactelor*	*1 750*	*242*	*229*
80.	*Se transferă din contul de decontare:* - *furnizorilor pentru valorile în mărfuri și materiale intrate și serviciile prestate* - *dobânzile pentru creditele bancare* ***Total***	*15 712* *2 600* ***18 312***	*521* *511*	*242* *242*
81.	*Se înregistrează materialele achiziționate de la furnizori*	*13 500*	*211*	*521*
82.	*Se reflectă suma TVA de recuperat aferentă materialelor achiziționate*	*2 700*	*534*	*521*
83.	*Se plătește pentru materialele achiziționate pe seama acreditivului*	*16 200*	*521*	*244*
84.	*Se reflectă valoarea de procurare a acțiunilor proprii răscumpărate de la acționari (valoarea nominală a acțiunilor constituie 4 800 lei)*	*5 200*	*314*	*241*
85.	*Se reflectă valoarea contractuală (de piață) a investițiilor pe termen scurt vândute*	*10 200*	*242*	*612*
86.	*Se trece la cheltuieli valoarea de bilanț a investițiilor pe termen scurt vândute*	*10 000*	*714*	*231*

1	2	3	4	5
87.	Se achită creanțele pe termen scurt aferente redevențelor calculate (vezi oper. nr.71, 72): - suma mijloacelor bănești - suma impozitului pe venit reținut la sursa de plată[1] **Total**	 6 083 1 217 **7 300**	 241 225	 228 228
88.	Se anulează creanțele dubioase pe seama rezervei pentru datorii dubioase	1 800	222	221
89.	Se anulează suma TVA aferentă creanțelor dubioase	360	534	221
90.	Se anulează 50 % din acțiunile proprii răscumpărate (vezi oper. nr.84): - valoarea nominală - diferența dintre prețul de cumpărare și valoarea nominală **Total**	 2 400 200 **2 600**	 311 312	 314 314
91.	Se înregistrează diferența din reevaluarea mijloacelor fixe (ecartul de reevaluare)	3 400	123	341
92.	Se înregistrează în contul valutar diferența favorabilă de curs valutar aferentă soldurilor mijloacelor valutare	150	243	622
93.	Se reflectă suma veniturilor anticipate curente (o parte din valoarea de răscumpărare a mijloacelor fixe transmise în arendă finanțată) în componența veniturilor perioadei de gestiune	2 083	515	621
94.	Se reflectă suma cheltuielilor anticipate curente (o parte din valoarea de bilanț a mijloacelor fixe transmise în arendă finanțată) în componența cheltuielilor perioadei de gestiune	2 167	721	251
95.	Se încasează în contul de decontare suma mijloacelor bănești din casieria întreprinderii (redevențe)	6 083	242	241
96.	Se achită plata în avans privind abonarea la edițiile periodice și informatice (patru trimestre ale anului următor)	6 000	251	242
97.	Se efectuează defalcări în rezervele prevăzute de statut pe seama profitului nerepartizat al anilor precedenți	2 500	332	322

[1] Impozitul pe venit reținut la sursa de plată se calculează în mărime de 20 % din suma redevențelor încasate fără TVA (art.89 din *Codul fiscal*).

Cartea mare pe trimestrul IV al anului 200X[1]

Contul 113 „Amortizarea activelor nemateriale”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.					Total	oper.	713				Total
						Sold					750
						8)	306				306
Rulaj				–		Rulaj	306				306
						Sold					1 056

Contul 123 „Mijloace fixe”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	341	622			Total	oper.	124	534	721	723	Total
Sold					339 950						
58)		20 000			20 000	22)			12 992		12 992
91)	3 400				3 400	23)	5 300				5 300
						24)		2 166			2 166
						75)	8 000			2 000	10 000
Rulaj	3 400	20 000			23 400	Rulaj	13 300	2 166	12 992	2 000	30 458
Sold					332 892						

Contul 124 „Uzura mijloacelor fixe”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	123				Total	oper.	712	713	813		Total
						Sold					30 050
23)	5 300				5 300	7)	500	2 800	3 000		6 300
75)	8 000				8 000						
Rulaj						Rulaj					6 300
					13 300	Sold					23 050

[1] În *Cartea mare* sunt incluse numai conturile în care au fost înregistrate operațiunile pe trimestrul IV.

Contul 132 „Investiții pe termen lung în părți legate”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	242				Total	oper.					Total
Sold					–						
68)	30 000				30 000						
Rulaj	30 000				30 000	Rulaj					
Sold					30 000						

Contul 211 „Materiale”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor					
oper.	213	521			Total	oper.	712	713	714	811	813	Total
Sold					6 000							
10)		30 500			30 500	12)	1 250	800		30 750	3 100	35 900
29)	110				110	57)	540					540
81)		13 500			13 500	73)			780			780
Rulaj	110	44 000			44 110	Rulaj	1 790	800	780	30 750	3 100	37 220
Sold					12 890							

Contul 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor					
oper.	2131				Total	oper.	211	2132	214	813		Total
Sold					3 170							
14)	1 200					13)				550		550
						14)		1 200				1 200
						28)			740			740
						29)	110					110
Rulaj	1 200				1 200	Rulaj	110	1 200	740	550		2 600
Sold					1 770							

Contul 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor					
	213				Total		813					Total
						Sold						920
28)	740				740	15)	1 000					1 000
Rulaj	740				740	Rulaj	1 000					1 000
						Sold						1 180

Contul 215 „Producția în curs de execuție”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	811				Total		811				Total
Sold					9 150						
						1)	9 150				9 150
Rulaj					–	Rulaj	9 150				9 150
Corect.(1)	10 200				10 200						
Sold					10 200						

Contul 216 „Produse”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	811				Total		711				Total
Sold					5 450						
31)	139 160				139 160	32)	111 000				111 000
						50)	27 500				27 500
Rulaj	139 160				139 160	Rulaj	138 500				138 500
Sold					6 110						

Contul 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	534	611			Total		222	242	534	712	Total
Sold					38 750						
33)		160 000			160 000	2)		38 750			38 750
34)	32 000				32 000	38)		81 750			81 750
						53)				450	450
						54)			90		90
						62)		87 050			87 050
						88)	1 800				1 800
						89)			360		360
Rulaj	32 000	160 000			192 000	Rulaj	1 800	207 550	450	450	210 250
Sold					20 500						

Contul 222 „Corecții la datorii dubioase”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	221				Total		712				Total
						Sold					250
88)	1 800				1 800	5)	2 400				2 400
Rulaj	1 800				1 800	Rulaj	2 400				2 400
						Sold					850

Contul 224 „Avansuri pe termen scurt acordate”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	242				Total		242	521			Total
Sold					5 000						
36)	25 000				25 000	9)	5 000				5 000
						69)		15 000			15 000
Rulaj	25 000				25 000	Rulaj	5 000	15 000			20 000
Sold					10 000						

Contul 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	228	242	534		Total	oper.					
Sold					11 718						
39)			4 167		4 167						
70)		3 017			3 017						
87)	1 217				1 217						
Rulaj	1 217	3 017	4 167		8 401	Rulaj					–
Sold					20 119						

Contul 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	241	534	612		Total	oper.	241	246	531	713	Total
Sold					2 500						
45)	1 450				1 450	43)			700		700
76)			430		430	64)		250		1 140	1 390
77)		86			86	65)	60				60
Rulaj	1 450	86	430		1 966	Rulaj	60	250	700	1 140	2 150
Sold					2 316						

Contul 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	534	621	622		Total	oper.	225	241			Total
Sold					–						
41)			2 650		2 650	87)	1 217	6 083			7 300
42)	530				530						
71)			6 083		6 083						
72)	1 217				1 217						
78)		3 000			3 000						
Rulaj	1 747	3 000	8 733		13 480	Rulaj	1 217	6 083			7 300
Sold					6 180						

Contul 229 „Alte creanțe pe termen scurt”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	534	612	621		Total		242				Total
Sold					–						
25)			21 090		21 090	79)	1 750				1 750
26)	4 218				4 218						
40)		1 750			1 750						
Rulaj	4 218	1 750	21 090		27 058	Rulaj	1 750				1 750
Sold					25 308						

Contul 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	242				Total		714				Total
Sold					11 200						
35)	20 000				20 000	86)	10 000				10 000
Rulaj	20 000				20 000	Rulaj	10 000				10 000
Sold					21 200						

Contul 241 „Casa”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor						Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	227	228	242	611	534	Total		227	242	314	531	Total
Sold						850						
44)			91 000			91 000	45)	1 450			84 550	86 000
48)				30 000		30 000	59)		36 000			36 000
49)					6 000	6 000	84)			5 200		5 200
65)	60					60	95)		6 083			6 083
87)		6 083				6 083						
Rulaj	60	6 083	91 000	30 000	6 000	133 143	Rulaj	1 450	42 083	5 200	84 550	133 283
Sold						710						

Contul 242 „Cont de decontare”

Nr.	Debit în creditul conturilor							
oper.	**221**	**224**	**229**	**241**	**411**	**424**	**612**	**Total**
Sold								31 705
2)	38 750							38 750
9)		5 000						5 000
38)	81 750					25 000		106 750
59)				36 000				36 000
62)	87 050							87 050
66)					20 000			20 000
79)			1 750					1 750
85)							10 200	10 200
95)				6 083				6 083
Rulaj	207 550	5 000	1 750	42 083	20 000	25 000	10 200	311 583
Sold								27 401

Nr.	Credit în debitul conturilor												
oper.	**132**	**224**	**225**	**231**	**241**	**244**	**251**	**511**	**521**	**533**	**534**	**539**	**713**	**Total**
35)				20 000										20 000
36)		25 000												25 000
44)					91 000									91 000
51)												10 062		10 062
63)						23 000								23 000
68)	30 000													30 000
70)			3 017							30 000	59 316		180	92 513
80)								2 600	15 712					18 312
96)							6 000							6 000
Rulaj	30 000	25 000	3 017	20 000	91 000	23 000	6 000	2 600	15 712	30 000	59 316	10 062	180	315 887

Contul 243 „Cont valutar"

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	622				Total	oper.					
Sold					9 100						
92)	150				150						
Rulaj	150				150	Rulaj					–
Sold					9 250						

Contul 244 „Conturi speciale la bănci"

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	242				Total	oper.	521				Total
Sold					–						
63)	23 000				23 000	83)	16 200				16 200
Rulaj	23 000				23 000	Rulaj	16 200				16 200
Sold					6 800						

Contul 246 „Documente băneşti"

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	227				Total	oper.					
Sold					–						
64)	250				250						
Rulaj	250				250	Rulaj					–
Sold					250						

Contul 251 „Cheltuieli anticipate curente"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	242				Total		713	721			Total
Sold					8 500						
96)	6 000				6 000	4)	2 000				2 000
						94)		2 167			2 167
Rulaj	6 000				6 000	Rulaj	2 000	2 167			4 167
Sold					10 333						

Contul 311 „Capital statutar"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	314				Total		332				Total
						Sold					267 890
90)	2 400				2 400	6)	2 740				2 740
Rulaj	2 400				2 400	Rulaj	2 740				2 740
						Sold					268 230

Contul 312 „Capital suplimentar"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	314				Total						Total
						Sold					3 886
90)	200				200						
Rulaj	200				200	Rulaj					–
						Sold					3 686

Contul 314 „Capital retras”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	241				Total		311	312			Total
Sold					–						
84)	5 200				5 200	90)	2 400	200			2 600
Rulaj	5 200				5 200	Rulaj	2 400	200			2 600
Sold					2 600						

Contul 322 „Rezerve prevăzute de statut”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
					Total		332				Total
						Sold					15 642
						97)	2 500				
Rulaj					–	Rulaj	2 500				2 500
						Sold					18 142

Contul 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	311	322			Total						Total
						Sold					5 240
6)	2 740				2 740						
97)		2 500			2 500						
Rulaj	2 740	2 500			5 240	Rulaj					–
						Sold					–

Contul 333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
					Total		351				Total
						Sold					–
						Corect.(8)	11 786				11 786
						Sold	11 786				11 786

Contul 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	425				Total		123				Total
Sold					–	Sold					–
Corect.(6)	850				850	91)	3 400				3 400
Rulaj	850				850	Rulaj	3 400				3 400
						Sold					2 550

Contul 351 „Rezultat financiar total”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor									
	711	712	713	714	721	722	723	731	333	Total
Sold										–
Corect. (3)	547 000	46 229	158 473	51 520	15 159	1 000	2 000			821 381
Corect. (7)								5 129		5 129
Corect. (8)									11 786	11 786
Sold										–

Nr. oper.	Credit în debitul conturilor									
	611	612	621	622						Total
Sold										–
Corect. (2)	740 319	42 921	26 173	28 883						838 296
Sold										–

Contul 411 „Credite bancare pe termen lung”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
					Total		242				Total
						Sold					–
						66)	20 000				20 000
Rulaj					–	Rulaj	20 000				20 000
						Sold					20 000

Contul 424 „Avansuri pe termen lung primite”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
					Total		242				Total
						Sold					–
						38)	25 000				25 000
Rulaj					–	Rulaj	25 000				25 000
						Sold					25 000

Contul 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
					Total		341	731			Total
						Sold					–
						Corect. (5)		5 129			5 129
						Corect. (6)	850				850
						Sold					5 979

Contul 511 „Credite bancare pe termen scurt"

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	242				Total	oper.	714				Total
						Sold					26 000
80)	2 600				2 600	67)	2 600				2 600
Rulaj	2 600				2 600	Rulaj	2 600				2 600
						Sold					26 000

Contul 515 „Venituri anticipate curente"

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	621				Total	oper.					Total
						Sold					6 250
93)	2 083				2 083						
Rulaj	2 083				2 083	Rulaj					–
						Sold					4 167

Contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	224	242	244		Total	oper.	211	534	722	813	Total
						Sold					28 420
69)	15 000				15 000	10)	30 500				30 500
80)		15 712			15 712	11)		6 100			6 100
83)			16 200		16 200	18)				10 500	10 500
						19)		2 100			2 100
						37)			1 000		1 000
						81)	13 500				13 500
						82)		2 700			2 700
Rulaj	15 000	15 712	16 200		46 912	Rulaj	44 000	10 900	1 000	10 500	66 400
						Sold					47 908

Contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor				
oper.	227	241	533	534	Total	oper.	712	713	811	813	Total
						Sold					54 200
43)	700		846	20 360	21 906	16)	3 500	17 050	55 000	9 000	84 550
45)		84 550			84 550						
Rulaj	700	84 550	846	20 360	106 456	Rulaj	3 500	17 050	55 000	9 000	84 550
						Sold					32 294

Contul 533 „Datorii privind asigurările”

Nr.	Debit în creditul conturilor					Nr.	Credit în debitul conturilor					
oper.	242				Total	oper.	531	712	713	811	813	Total
						Sold						16 802
70)	30 000				30 000	3)			950			950
						17)		1 015	4 945	15 950	2 610	24 520
						43)	846					846
Rulaj	30 000				30 000	Rulaj	846	1 015	5 895	15 950	2 610	26 316
						Sold						13 118

Contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor								
	123	221	242	521	539				Total
11)				6 100					6 100
19)				2 100					2 100
21)					1 750				1 750
24)	2 166								2 166
47)					2 480				2 480
54)		90							90
56)					370				370
61)					280				280
70)			59 316						59 316
82)				2 700					2 700
89)		360							360
Rulaj	2 166	450	59 316	10 900	4 880				77 712

Nr. oper.	Credit în debitul conturilor								
	221	225	227	228	229	241	531	539	713	Total
Sold										15 250
26)					4 218					4 218
27)									2 300	2 300
34)	32 000									32 000
39)		4 167								4 167
42)				530						530
43)							20 360			20 360
49)						6 000				6 000
52)								438		438
72)				1 217						1 217
74)									96	96
77)			86							86
Rulaj	32 000	4 167	86	1 747	4 218	6 000	20 360	438	2 396	71 412
Sold										8 950

Contul 539 „Alte datorii pe termen scurt"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor 242	534			Total	Nr. oper.	Credit în debitul conturilor 534	712	713	813	Total
						Sold					19 750
51)	10 062				10 062	20)				8 750	8 750
52)		438			438	21)	1 750				1 750
						46)			12 400		12 400
						47)	2 480				2 480
						55)		1 850			1 850
						56)	370				370
						60)			1 400		1 400
						61)	280				280
Rulaj	10 062	438			10 500	Rulaj	4 880	1 850	13 800	8 750	29 280
						Sold					38 530

Contul 611 „Venituri din vânzări"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor 351				Total	Nr. oper.	Credit în debitul conturilor 221	241			Total
						Sold					550 319
						33)	160 000				160 000
						48)		30 000			30 000
Rulaj					–	Rulaj	160 000	30 000			190 000
Corect. (2)	740 319				740 319						
						Sold					–

Contul 612 „Alte venituri operaționale”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	351				Total		227	229	242		Total
						Sold					30 541
						40)		1 750			1 750
						76)	430				430
						85)			10 200		10 200
Rulaj					–	Rulaj	430	1 750	10 200		12 380
Corect. (2)	42 921				42 921						
						Sold					–

Contul 621 „Venituri din activitatea de investiții”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	351				Total		228	229	515		Total
						Sold					–
						25)		21 090			21 090
						78)	3 000				3 000
						93)			2 083		2 083
Rulaj					–	Rulaj	3 000	21 090	2 083		26 173
Corect. (2)	26 173				26 173						
						Sold					–

Contul 622 "Venituri din activitatea financiară"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	351				Total		123	228	243		Total
						Sold					–
						41)		2 650			2 650
						58)	20 000				20 000
						71)		6 083			6 083
						92)			150		150
Rulaj					–	Rulaj	20 000	8 733	150		28 883
Corect. (2)	28 883				28 883						
						Sold					–

Contul 711 „Costul vânzărilor"

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	216				Total		351				Total
Sold					408 500						
32)	111 000				111 000						
50)	27 500				27 500						
Rulaj	138 500				138 500	Rulaj					–
						Corect. (3)	547 000				547 000
Sold					–						

Contul 712 „Cheltuieli comerciale”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor								Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	124	211	221	222	531	533	539	Total		351				Total
Sold								34 724						
5)				2 400				2 400						
7)	500							500						
12)		1 250						1 250						
16)					3 500			3 500						
17)						1 015		1 015						
53)			450					450						
55)							1 850	1 850						
57)		540						540						
Rulaj	500	1 790	450	2 400	3 500	1 015	1 850	11 505	Rulaj					–
									Corect. (3)	46 229				46 229
Sold														

Contul 713 „Cheltuieli generale şi administrative”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor											Nr. oper.	Credit în debitul conturilor		
	113	124	211	227	242	251	531	533	534	539	Total		351		Total
Sold											112 106				
3)								950			950				
4)						2 000					2 000				
7)		2 800									2 800				
8)	306										306				
12)			800								800				
16)							17 050				17 050				
17)								4 945			4 945				
27)									2 300		2 300				
46)										12 400	12 400				
60)										1 400	1 400				
64)				1 140							1 140				
70)					180						180				
74)									96		96				
Rulaj	306	2 800	800	1 140	180	2 000	17 050	5 895	2 396	13 800	46 367	Rulaj	–		–
												Corect. (3)	158 473		158 473
Sold											–				

Contul 714 „Alte cheltuieli operaţionale”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	211	231	511		Total		351				Total
Sold					38 140						
67)			2 600		2 600						
73)	780				780						
86)		10 000			10 000						
Rulaj	780	10 000	2 600		13 380	Rulaj					–
						Corect. (3)	51 520				51 520
Sold					–						

Contul 721 „Cheltuieli ale activității de investiții”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	123	251			Total		351				Total
Sold					–						
22)	12 992				12 992						
94)		2 167			2 167						
Rulaj	12 992	2 167			15 159	Rulaj					–
						Corect (3)	15 159				15 159
Sold					–						

Contul 722 „Cheltuieli ale activității financiare”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	521				Total		351				Total
Sold					–						
37)	1 000				1 000						
Rulaj	1 000				1 000	Rulaj					–
						Corect. (3)	1 000				1 000
Sold					–						

Contul 723 „Pierderi excepționale”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	123				Total		351				Total
Sold					–						
75)	2 000				2 000						
Rulaj	2 000				2 000	Rulaj					–
						Corect. (3)	2 000				2 000
Sold					–						

Contul 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor					Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	425				Total		351				Total
Sold					–						
Corect. (5)	5 129				5 129	Corect (7)	5 129				5 129
Sold					–						

Contul 811 „Producția de bază”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor						Nr. oper.	Credit în debitul conturilor					
	211	215	531	533	813	Total		216	215				Total
Sold						–							
1)		9 150				9 150	31)	139 160					139 160
12)	30 750					30 750							
16)			55 000			55 000							
17)				15 950		15 950							
30)					38 510	38 510							
Rulaj	30 750	9 150	55 000	15 950	38 510	149 360	Rulaj	139 160					139 160
							Corect. (1)		10 200				10 200
Sold						–							

Contul 813 „Consumuri indirecte de producție”

Nr. oper.	Debit în creditul conturilor									Nr. oper.	Credit în debitul conturilor				
	124	211	213	214	521	531	533	539	Total		811				Total
Sold									–						
7)	3 000								3 000	30)	38 510				38 510
12)		3 100							3 100						
13)			550						550						
15)				1 000					1 000						
16)						9 000			9 000						
17)							2 610		2 610						
18)					10 500				10 500						
20)								8 750	8 750						
Rulaj	3 000	3 100	550	1 000	10 500	9 000	2 610	8 750	38 510	Rulaj	38 510				38 510
Sold									–						

Contul 945 „Pierderi fiscale nereclamate”

Nr. oper.	Debit					Nr. oper.	Credit				
					Total						Total
Corect. (4)	10 730				10 730						

Tabelul 13.4

Balanța de verificare necorectată pe trimestrul IV al anului 200X

(în lei)

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaj		Sold final	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
111	Active nemateriale	13 000		–	–	13 000	
113	Amortizarea activelor nemateriale		750	–	306		1056
123	Mijloace fixe	339 950		23 400	30 458	332 892	
124	Uzura mijloacelor fixe		30 050	13 300	6 300		23 050
132	Investiții pe termen lung în părți legate	–		30 000		30 000	
134	Creanțe pe termen lung	20 000		–	–	20 000	
136	Avansuri pe termen lung acordate	25 000		–	–	25 000	
141	Cheltuieli anticipate pe termen lung	19 500		–	–	19 500	
211	Materiale	6 000		44 110	37 220	12 890	
213	Obiecte de mică valoare şi scurtă durată	3 170		1 200	2 600	1 770	
214	Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată		920	740	1 000		1 180
215	Producția în curs de execuție	9 150		–	9 150	–	
216	Produse	5 450		139 160	138 500	6 110	
221	Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale	38 750		192 000	210 250	20 500	
222	Corecții la datorii dubioase		250	1 800	2 400		850
224	Avansuri pe termen scurt acordate	5 000		25 000	20 000	10 000	
225	Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul	11 718		8 401	–	20 119	
227	Creanțe pe termen scurt ale personalului	2 500		1 966	2 150	2 316	
228	Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate	–		13 480	7 300	6 180	
229	Alte creanțe pe termen scurt	–		27 058	1 750	25 308	

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaj		Sold final	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
231	Investiții pe termen scurt în părți nelegate	11 200		20 000	10 000	21 200	
241	Casa	850		133 143	133 283	710	
242	Cont de decontare	31 705		311 583	315 887	27 401	
243	Cont valutar	9 100		150	–	9 250	
244	Conturi speciale la bănci	–		23 000	16 200	6 800	
246	Documente băneşti	–		250	–	250	
251	Cheltuieli anticipate curente	8 500		6 000	4 167	10 333	
311	Capital statutar		267 890	2 400	2 740		268 230
312	Capital suplimentar		3 886	200	–		3 686
314	Capital retras	–		5 200	2 600	2 600	
321	Rezerve stabilite de legislație		36 000	–	–		36 000
322	Rezerve prevăzute de statut		15 642	–	2 500		18 142
323	Alte rezerve		31 453	–	–		31 453
332	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți		5 240	5 240	–	–	–
334	Dividende plătite în avans	19 400		–	–	19 400	
341	Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung	–	–	–	3 400		3 400
411	Credite bancare pe termen lung		–	–	20 000		20 000
422	Venituri anticipate pe termen lung		16 667	–	–		16 667
424	Avansuri pe termen lung primite		–	–	25 000		25 000
511	Credite bancare pe termen scurt		26 000	2 600	2 600		26 000
515	Venituri anticipate curente		6 250	2 083	–		4 167
521	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale		28 420	46 912	66 400		47 908
531	Datorii față de personal privind retribuirea muncii		54 200	106 456	84 550		32 294
533	Datorii privind asigurările		16 802	30 000	26 316		13 118

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaj		Sold final	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
534	Datorii privind decontările cu bugetul		15 250	77 712	71 412		8 950
535	Taxa pe valoarea adăugată şi accize de încasat		3 333	–	–		3 333
538	Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate		13 800	–	–		13 800
539	Alte datorii pe termen scurt		19 750	10 500	29 280		38 530
611	Venituri din vânzări		550 319	–	190 000		740 319
612	Alte venituri operaționale		30 541	–	12 380		42 921
621	Venituri din activitatea de investiții		–	–	26 173		26 173
622	Venituri din activitatea financiară		–	–	28 883		28 883
711	Costul vânzărilor	408 500		138 500	–	547 000	
712	Cheltuieli comerciale	34 724		11 505	–	46 229	
713	Cheltuieli generale şi administrative	112 106		46 367	–	158 473	
714	Alte cheltuieli operaționale	38 140		13 380	–	51 520	
721	Cheltuieli ale activității de investiții	–		15 159	–	15 159	
722	Cheltuieli ale activității financiare	–		1 000	–	1 000	
723	Pierderi excepționale	–		2 000	–	2 000	
811	Producția de bază	–		149 360	139 160	10 200	
813	Consumuri indirecte de producție	–		38 510	38 510	–	–
	Total	**1 173 413**	**1 173 413**	**1 720 825**	**1 720 825**	**1 475 110**	**1 475 110**

Tabelul 13.5

Registrul de corectări pe trimestrul IV al anului 200X

(în lei)

Nr. oper.	Conținutul operațiunilor	Conturi corespondente		Suma
		Dt	Ct	
1	2	3	4	5
1.	Se reflectă valoarea de bilanț a producției în curs de execuție	215 „Producția în curs de execuție"	811 „Producția de bază"	10 200
2.	Se trec la rezultatul financiar total veniturile acumulate pe feluri de activități:			
	- venituri din vânzări	611 „Venituri din vânzări"	351 „Rezultat financiar total"	740 319
	- alte venituri operaționale	612 „Alte venituri operaționale"	351 „Rezultat financiar total"	42 921
	- venituri din activitatea de investiții	621 „Venituri din activitatea de investiții"	351 „Rezultat financiar total"	26 173
	- venituri din activitatea financiară	622 „Venituri din activitatea financiară"	351 „Rezultat financiar total"	28 883
3.	Se trec la rezultatul financiar total cheltuielile acumulate pe feluri de activități:			
	- costul vânzărilor	351 „Rezultat financiar total"	711 „Costul vânzărilor"	547 000
	- cheltuieli comerciale	351 „Rezultat financiar total"	712 „Cheltuieli comerciale"	46 229
	- cheltuieli generale și administrative	351 „Rezultat financiar total"	713 „Cheltuieli generale și administrative"	158 473
	- alte cheltuieli operaționale	351 „Rezultat financiar total"	714 „Alte cheltuieli operaționale"	51 520
	- cheltuieli ale activității de investiții	351 „Rezultat financiar total"	721 „Cheltuieli ale activității de investiții"	15 159
	- cheltuieli ale activității financiare	351 „Rezultat financiar total"	722 „Cheltuieli ale activității financiare"	1 000
	- pierderi excepționale	351 „Rezultat financiar total"	723 „Pierderi excepționale"	2 000
4.	Se înregistrează suma pierderilor fiscale nereclamate în perioada de gestiune	945 „Pierderi fiscale nereclamate"		10 730

1	2	3	4	5
5.	*Se calculează datoriile amânate privind impozitul pe venit din diferența impozabilă*	*731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*	*425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit"*	*5 129*
6.	*Se calculează datoriile amânate privind impozitul pe venit din suma ecartului de reevaluare*	*341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"*	*425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit"*	*850*
7.	*Se trec la rezultatul financiar total cheltuielile privind impozitul pe venit la finele anului de gestiune*	*351 „Rezultat financiar total"*	*731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*	*5 129*
8.	*Se reflectă profitul net al perioadei de gestiune*	*351 „Rezultat financiar total"*	*333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"*	*11 786*

După întocmirea Balanței de verificare necorectate se determină conturile de activ și de pasiv, care urmează a fi corectate pentru anul în întregime și se efectuează înregistrările corespunzătoare în Registrul de corectări (tabelul 13.5). În exemplul examinat operațiunile de corectare cuprind înregistrările de închidere a conturilor contabilității de gestiune și financiare și de determinare a rezultatului financiar (profitul net/pierderea) al perioadei de gestiune).

Să examinăm fiecare înregistrare de corectare.

Înregistrarea de corectare nr.1. Închiderea conturilor contabilității de gestiune

*Toate datele conturilor din clasa **8 „Conturi ale contabilității de gestiune"** se reflectă în contabilitatea de gestiune conform metodelor prevăzute în politica de contabilitate. La sfârșitul anului a fost constatat un sold de 10 200 lei pe contul **811 „Producția de bază"** care se trece în debitul contului **215 „Producția în curs de execuție"**.*

Înregistrarea de corectare nr.2. Închiderea conturilor de evidență a veniturilor

*Veniturile obținute de S.A. „Modern" sunt reflectate în creditul conturilor **611 „Venituri din vânzări"** în sumă de 740 319 lei, **612 „Alte venituri operaționale"** – 42 921 lei, **621 „Venituri din activitatea de investiții"** – 26 173 lei și **622 „Venituri din activitatea financiară"** – 28 883 lei.*

Înregistrările contabile întocmite la închiderea conturilor de evidență a veniturilor (corectarea nr.2) se prezintă astfel:

Dt	***611 „Venituri din vânzări"***	*740 319 lei*
Dt	***612 „Alte venituri operaționale"***	*42 921 lei*
Dt	***621 „Venituri din activitatea de investiții"***	*26 173 lei*
Dt	***622 „Venituri din activitatea financiară"***	*28 883 lei*
Ct	***351 „Rezultat financiar total"***	*838 296 lei.*

Înregistrarea de corectare nr.3. Închiderea conturilor de evidență a cheltuielilor

Cheltuielile sunt reflectate în debitul conturilor ***711 „Costul vânzărilor"*** *în sumă de 547 000 lei,* ***712 „Cheltuieli comerciale"*** *– 46 229 lei,* ***713 „Cheltuieli generale şi administrative"*** *– 158 473 lei,* ***714 „Alte cheltuieli operaționale"*** *– 51 520 lei,* ***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"*** *– 15 159 lei,* ***722 „Cheltuieli ale activității financiare"*** *– 1 000 lei şi* ***723 „Pierderi excepționale"*** *– 2 000 lei.*

Înregistrările contabile întocmite la închiderea conturilor de evidență a cheltuielilor (corectarea nr.3) se prezintă astfel:

Dt	***351 „Rezultat financiar total"***	*821 381 lei*
Ct	***711 „Costul vânzărilor"***	*547 000 lei*
Ct	***712 „Cheltuieli comerciale"***	*46 229 lei*
Ct	***713 „Cheltuieli generale şi administrative"***	*158 473 lei*
Ct	***714 „Alte cheltuieli operaționale"***	*51 520 lei*
Ct	***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***	*15 159 lei*
Ct	***722 „Cheltuieli ale activității financiare"***	*1 000 lei*
Ct	***723 „Pierderi excepționale"***	*2 000 lei.*

După întocmirea înregistrărilor nominalizate soldurile conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor sunt egale cu zero, iar situația contului ***351 „Rezultat financiar total"*** *se prezintă astfel:*

	Dt	***Ct***	***Sold***	
			Dt	***Ct***
Venituri (cu total cumulativ de la începutul anului)		*838 296*		
Cheltuieli (cu total cumulativ de la începutul anului)	*821 381*			*16 915*

Prin urmare, în contul ***351 „Rezultat financiar total"*** *s-a format un sold creditor în sumă de 16 915 lei care reflectă profitul până la impozitare al anului de gestiune. Acest rezultat este numit şi venit contabil, reprezentând soldul prealabil al contului* ***351 „Rezultat financiar total"*** *până la anularea (reportarea în acest cont) sumei cheltuielilor (economiei) privind impozitul pe venit şi determinarea rezultatului financiar net.*

În Raportul privind rezultatele financiare această sumă este reflectată în rândul ***130 „Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare"****.*

Înregistrarea de corectare nr.4. Determinarea venitului impozabil (pierderii fiscale)

În ***declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător*** *venitul impozabil (pierderea fiscală) se determină în conformitate cu prevederile* ***Codului fiscal****.*

Venitul contabil al S.A. „Modern" în anul 200X a constituit 16 915 lei.

Pentru determinarea venitului impozabil venitul contabil se corectează cu mărimea diferențelor permanente şi temporare în conformitate cu regulile stabilite de ***Codul fiscal****.*

Pornind de la condițiile exemplului examinat, sunt stabilite convențional următoarele diferențe pentru S.A. „Modern" în anul 200X: diferențe permanente privind veniturile (micşorarea veniturilor conform prevederilor ***Codului fiscal****) – 23 100 lei; diferențe permanente privind cheltuielile (micşorarea cheltuielilor conform*

*prevederilor **Codului fiscal**) – 15 970 lei. Diferența temporară impozabilă include venitul din vânzarea mijloacelor fixe și suma uzurii mijloacelor fixe. Total diferența temporară privind mijloacele fixe constituie 20 515 lei.*

În urma corectărilor efectuate la venitul contabil (16 915 – 23 100 + 15 970 – – 20 515) se obține o pierdere fiscală în sumă de 10 730 lei. Prin urmare, datoria curentă privind impozitul pe venit în anul de gestiune nu se va calcula.

*Suma pierderii fiscale (10 730 lei) se reflectă în debitul contului extrabilanțier **945 „Pierderi fiscale nereclamate"** (corectarea nr.4) cu indicarea anului apariției pentru executarea controlului asupra acoperirii acesteia.*

Înregistrarea de corectare nr.5. Determinarea activelor și datoriilor amânate privind impozitul pe venit din suma diferenței temporare

Pentru a determina datoriile și activele amânate privind impozitul pe venit vom analiza diferențele temporare și operațiunile economice care au condus la apariția datoriilor sau activelor amânate privind impozitul pe venit.

După cum s-a menționat anterior, în anul de gestiune la S.A. „Modern" a fost constatată o diferență temporară totală privind mijloacele fixe de 20 515 lei.

Întrucât diferența temporară nominalizată este impozabilă, din suma ei se calculează datoria amânată privind impozitul pe venit. Luând în considerare faptul că cota impozitului pe venit în anul 200X este de 25 %, suma datoriei amânate privind impozitul pe venit constituie 5 129 lei.

Reflectarea în contabilitate a datoriei amânate privind impozitul pe venit se efectuează prin următoarea formulă contabilă (corectarea nr.5):

Dt	***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"***	*5 129 lei*
Ct	***425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit"***	*5 129 lei.*

Diferențele temporare deductibile, care ar conduce la apariția activelor amânate privind impozitul pe venit, în exemplul examinat lipsesc și, prin urmare, activele amânate pentru perioada de gestiune nu se calculează.

Înregistrarea de corectare nr.6. Determinarea activelor și datoriilor amânate privind impozitul pe venit din suma ecartului de reevaluare

*Conform prevederilor **S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"** (paragraful 27), impozitele curente și cele amânate apărute în urma reevaluării activelor se reflectă nemijlocit în componența capitalului propriu. În cadrul S.A. „Modern" din suma ecartului de reevaluare se calculează datoriile amânate privind impozitul pe venit și se reflectă în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:*

Dt	***341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"***	*850 lei*
Ct	***425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit"***	*850 lei.*

Înregistrarea de corectare nr.7. Determinarea cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit

*Cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit se determină în baza rulajului și soldului contului **731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"**.*

Luând în considerare faptul că activele amânate privind impozitul pe venit și datoriile curente înregistrate în anul de gestiune la S.A. „Modern" nu s-au calculat,

unica componentă a cheltuielilor privind impozitul pe venit în cadrul întreprinderii în această perioadă este datoria amânată privind impozitul pe venit în sumă de 5 129 lei.

*Această sumă constituie soldul debitor al contului **731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"** şi reprezintă cheltuielile privind impozitul pe venit realizate în cursul anului de gestiune. La finele anului cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit se trec din contul **731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"** în contul **351 „Rezultat financiar total"** şi contul **731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"** se închide. Această operațiune este reflectată în Registrul de corectări (corectarea nr.7), întocmindu-se următoarea formulă contabilă:*

Dt	***351 „Rezultat financiar total"***	*5 129 lei*
Ct	***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"***	*5 129 lei.*

*La întocmirea **Raportului anual privind rezultatele financiare** suma cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit, determinată în contul **731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"** (5 129 lei), se reflectă în rândul **140 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"**.*

Înregistrarea de corectare nr.8. Închiderea contului 351 „Rezultat financiar total"

*După reflectarea în contul **351 „Rezultat financiar total"** a cheltuielilor privind impozitul pe venit în sumă de 5 129 lei, soldul acestui cont constituie 11 786 lei şi reprezintă profitul (pierderea) net al anului de gestiune, care la finele anului de gestiune se trece în contul **333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"** (corectarea nr.8):*

Dt	***351 „Rezultat financiar total"***	*11 786 lei*
Ct	***333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"***	*11 786 lei.*

*La întocmirea Raportului anual privind rezultatele financiare în rândul **150 „Profit net (pierdere netă)"** se indică suma de 11 786 lei. Aceeaşi sumă se va reflecta şi în rândul **590 „Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune"** din **Bilanțul contabil** anual şi în rândul 120 din **Raportul privind fluxul capitalului propriu**. Aceasta va servi de asemenea drept bază pentru întocmirea **Raportului privind fluxul mijloacelor băneşti** prin metoda indirectă.*

Trecerea în cont a sumelor impozitului pe venit plătite în avans

*În conformitate cu art.81 din **Codul fiscal**, transferarea în avans la buget a impozitului pe venit se constată în declarație ca trecere în cont a impozitului pe venit.*

*Dat fiind faptul că datoria curentă privind impozitul pe venit la S.A „Modern" în anul de gestiune lipseşte, suma plăților în avans privind impozitul pe venit, reflectată în contul **225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"**, subcontul **2251 „Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit"**, se constată ca plată în plus şi urmează a fi restituită de la buget.*

*Potrivit datelor din **Balanța de verificare necorectată** (tabelul 13.4) şi **Registrul de corectări** (tabelul 13.5), întreprinderea întocmeşte la sfârşitul perioadei de gestiune **Tabelul de corectare** (tabelul 13.6) pentru completarea rapoartelor financiare.*

*Mai jos sunt prezentate **Tabelul de corectare** şi rapoartele financiare ale S.A. „Modern" întocmite în baza datelor din exemplul examinat.*

Tabelul 13.6

Tabelul de corectare al S.A. „Modern” pe anul 200X

(în lei)

Nr. cont	Denumirea conturilor	Balanța de verificare provizorie		Formule de corectare		Balanța de corectare și verificare		Raportul privind rezultatele financiare		Bilanț		Înregistrări reversibile	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct	cheltuieli	venituri	activ	pasiv	Dt	Ct
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
111	Active nemateriale	13 000				13 000				13 000			
113	Amortizarea activelor nemateriale		1 056				1 056				1 056		
123	Mijloace fixe	332 892				332 892				332 892			
124	Uzura mijloacelor fixe		23 050				23 050				23 050		
132	Investiții pe termen lung	30 000				30 000				30 000			
134	Creanțe pe termen lung	20 000				20 000				20 000			
136	Avansuri pe termen lung acordate	25 000				25 000				25 000			
141	Cheltuieli anticipate pe termen lung	19 500				19 500				19 500			
211	Materiale	12 890				12 890				12 890			
213	Obiecte de mică valoare și scurtă durată (OMVSD)	1 770				1 770				1 770			
214	Uzura OMVSD		1 180				1 180				1 180		
215	Producția în curs de execuție			10 200		10 200				10 200			10 200
216	Produse	6 110				6 110				6 110			
221	Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale	20 500				20 500				20 500			
222	Corecții la datorii dubioase		850				850				850		
224	Avansuri pe termen scurt acordate	10 000				10 000				10 000			
225	Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul	20 119				20 119				20 119			
227	Creanțe pe termen scurt ale personalului	2 316				2 316				2 316			
228	Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate	6 180				6 180				6 180			
229	Alte creanțe pe termen scurt	25 308				25 308				25 308			
231	Investiții pe termen scurt în părți nelegate	21 200				21 200				21 200			

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
241	Casa	710				710				710			
242	Cont de decontare	27 401				27 401				27 401			
243	Cont valutar	9 250				9 250				9 250			
244	Conturi speciale la bănci	6 800				6 800				6 800			
246	Documente băneşti	250				250				250			
251	Cheltuieli anticipate curente	10 333				10 333				10 333			
311	Capital statutar		268 230				268 230				268 230		
312	Capital suplimentar		3 686				3 686				3 686		
314	Capital retras	2 600				2 600				2 600			
321	Rezerve stabilite de legislație		36 000				36 000				36 000		
322	Rezerve prevăzute de statut		18 142				18 142				18 142		
323	Alte rezerve		31 453				31 453				31 453		
334	Dividende plătite în avans	19 400				19 400				19 400			
341	Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung		3 400	850			2 550				2 550		
411	Credite bancare pe termen lung		20 000				20 000				20 000		
422	Venituri anticipate pe termen lung		16 667				16 667				16 667		
424	Avansuri pe termen lung primite		25 000				25 000				25 000		
511	Credite bancare pe termen scurt		26 000				26 000				26 000		
515	Venituri anticipate curente		4 167				4 167				4 167		
521	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale		47 908				47 908				47 908		
531	Datorii față de personal privind retribuirea muncii		32 294				32 294				32 294		
533	Datorii privind asigurările		13 118				13 118				13 118		
534	Datorii privind decontările cu bugetul		8 950				8 950				8 950		
535	TVA şi accize de încasat		3 333				3 333				3 333		
538	Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate		13 800				13 800				13 800		
539	Alte datorii pe termen scurt		38 530				38 530				38 530		
611	Venituri din vânzări		740 319	740 319					740 319				
612	Alte venituri operaționale		42 921	42 921					42 921				
621	Venituri din activitatea de investiții		26 173	26 173					26 173				
622	Venituri din activitatea financiară		28 883	28 883					28 883				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
711	*Costul vânzărilor*	547 000			547 000			547 000					
712	*Cheltuieli comerciale*	46 229			46 229			46 229					
713	*Cheltuieli generale şi administrative*	158 473			158 473			158 473					
714	*Alte cheltuieli operaţionale*	51 520			51 520			51 520					
721	*Cheltuieli ale activităţii de investiţii*	15 159			15 159			15 159					
722	*Cheltuieli ale activităţii financiare*	1 000			1 000			1 000					
723	*Pierderi excepţionale*	2 000			2 000			2 000					
811	*Producţia de bază*	10 200			10 200							10 200	
	TOTAL	**1 475 110**	**1 475 110**										
351	*Rezultat financiar total*			821 381	838 296			821 381	838 296				
	Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare (rd.130; formularul nr.2)			16 915					16 915				
731	*Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit (rd.140; formularul nr.2)*			5 129	5 129			5 129					
333	*Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune (rd.130 ± rd.140) (rd.150; formularul nr.2)*				11 786		11 786		11 786		11 786		
425	*Datorii amânate privind impozitul pe venit*				5 979 (5 129+ + 850)		5 979				5 979		
	TOTAL			**1 692 771**	**1 692 771**	**653 729**	**653 729**			**653 729**	**653 729**		

13.3. Conținutul și modul de întocmire a rapoartelor financiare

13.3.1. Bilanțul contabil

Dispoziții generale

Bilanțul contabil este definit ca un tablou al situației patrimoniului care reprezintă în unități monetare mărimea valorică a bunurilor economice în corelație cu sursele de finanțare a acestora, precum și cu rezultatul obținut. Acesta se întocmește la anumite termene care, de regulă, coincid cu sfârșitul perioadei de gestiune.

După conținutul economic, patrimoniul poate fi definit ca totalitatea valorilor corporale și necorporale concretizate sub formă de bunuri materiale, nemateriale sau financiare, de mijloace circulante, de trezorerie și creanțe, numite active care aparțin întreprinderii.

Din punct de vedere al caracterului juridic, patrimoniul este definit ca totalitatea drepturilor și obligațiilor în expresie bănească, numite pasive, aparținând unei persoane fizice sau juridice. Trebuie de menționat că între conținutul economic și conținutul juridic este o egalitate matematică care se concretizează în bilanț, de asemenea, sub forma unei egalități între activul și pasivul bilanțului.

Exigențele conținutului informațional al bilanțului sunt foarte mari, iar regulile de întocmire – foarte precise. Pentru finalizarea lui este obligatorie parcurgerea unor lucrări premergătoare, a căror executare se desfășoară succesiv într-o ordine logică și anume:

- verificarea înregistrărilor din conturi a tuturor operațiunilor economice și financiare efectuate în cursul anului sau în perioada pentru care se întocmește bilanțul;
- întocmirea primei *Balanțe de verificare* (a rulajelor și soldurilor) înainte de inventariere;
- inventarierea mijloacelor materiale și bănești, componente ale patrimoniului administrat, precum și a resurselor de proveniență a capitalului, drepturilor de creanță și datoriilor;
- verificarea concordanței dintre datele înregistrate în conturi și realitatea constatată la inventariere, stabilirea diferențelor de inventar;
- înregistrarea în conturi a diferențelor constatate și executarea tuturor regularizărilor: a amortizărilor, delimitării în timp a cheltuielilor și veniturilor;
- determinarea rezultatelor financiare ale exercițiului;
- întocmirea *Bilanțului contabil* și a anexelor la acesta.

Modul de întocmire a Bilanțului contabil

1. *Bilanțul contabil* se întocmește potrivit unui formular unic aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.
2. În bilanț se compară rezultatele exercițiilor N-1 și N (anul de gestiune precedent (N-1) și curent (N)).
3. Posturile bilanțiere sunt grupate după destinație.
4. Nu se admit compensări reciproce între posturile de activ și pasiv.
5. Posturile înscrise în bilanț trebuie să corespundă datelor înregistrate în contabilitate și puse de acord cu situația reală de la inventar.
6. Evaluarea în bilanț a elementelor patrimoniale se efectuează în conformitate cu prevederile ***Standardelor Naționale de Contabilitate***.

Lucrările de completare a bilanțului reprezintă prin conținutul lor, în cea mai mare parte, operațiuni de prelucrare și transpunere a datelor din *Bilanțul contabil* precedent și *Balanța de verificare a conturilor sintetice*. Prin structura lor, operațiunile de prelucrare a datelor privind exercițiul curent constau din selectarea, gruparea și însumarea soldurilor din *Balanța de verificare a conturilor sintetice*.

Mărimea fiecărui element patrimonial se determină pe baza relației de sold în felul următor:

Soldul elementului patrimonial la sfârșitul perioadei de gestiune	=	Soldul elementului patrimonial la începutul perioadei de gestiune	+	Creșterea elementului patrimonial în timpul perioadei de gestiune	-	Micșorarea elementului patrimonial în timpul perioadei de gestiune

Conform ***Standardelor Naționale de Contabilitate***, *Bilanțul contabil* cuprinde trei elemente principale legate nemijlocit de evaluarea situației patrimoniale și financiare a întreprinderii, și anume:

1) active;
2) capital propriu;
3) datorii.

Echilibrul global al acestor elemente patrimoniale poate fi prezentat prin intermediul ecuațiilor. Ecuațiile *Bilanțului contabil* permit compararea capitalurilor proprii cu datoriile titularului de patrimoniu, ca rezultat determinându-se gradul de asigurare a independenței financiare a întreprinderii. Analizată din acest punct de vedere ecuația relevă capacitatea întreprinderii de a putea face față achitării obligațiilor și de a asigura reproducția lărgită a patrimoniului pe seama surselor proprii.

În condițiile în care se au în vedere cele trei părți componente ale bilanțului (activele, capitalul propriu și datoriile), ecuația generală a acestuia reprezintă:

a) sub formă de diferență:

activ – datorii = capital propriu;

b) sub formă de secțiuni separate:

activ = capital propriu + datorii.

Modelul de principiu al *Bilanțului contabil* este prezentat în schema 13.3.

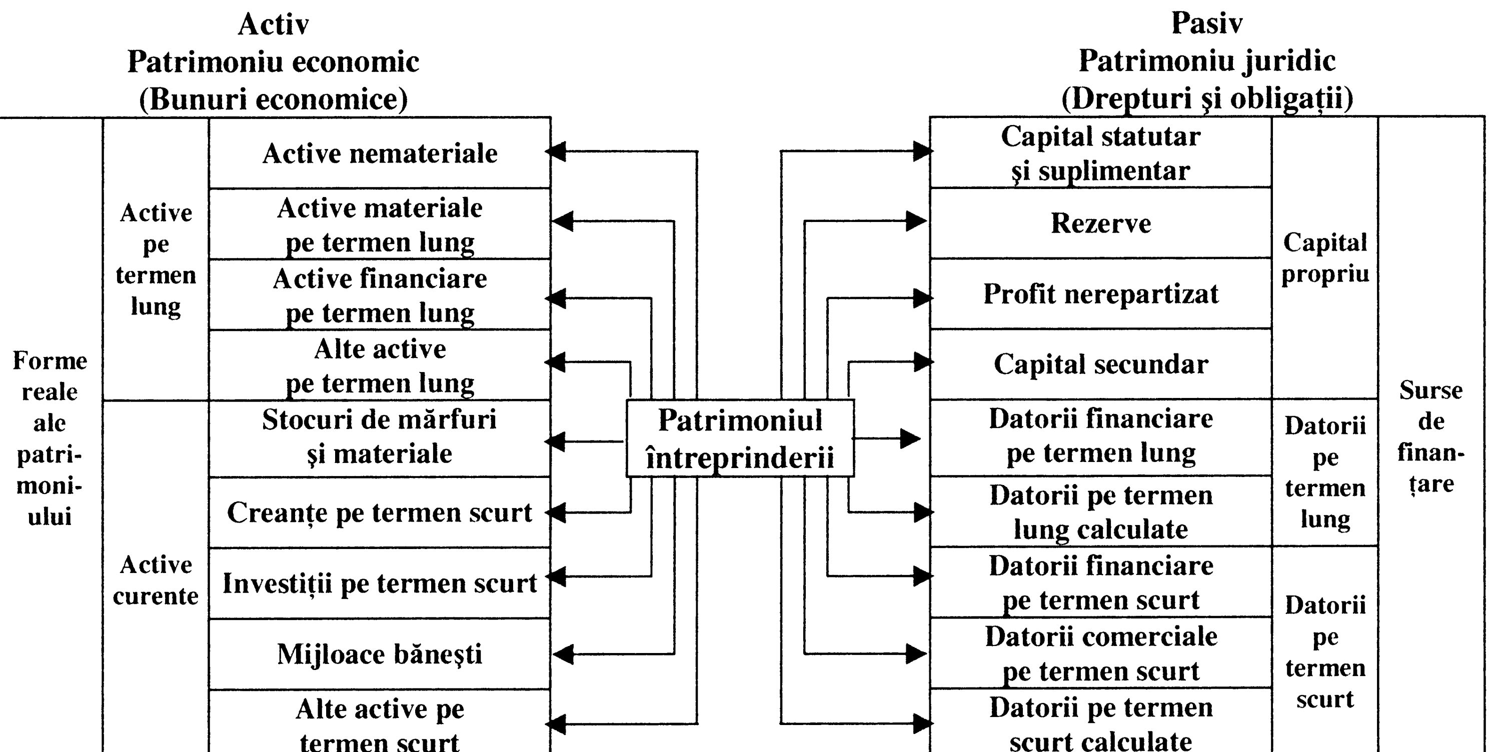
Potrivit prevederilor paragrafului 45 din ***Bazele conceptuale privind pregătirea și prezentarea rapoartelor financiare***, *activele* sunt resursele controlate de întreprindere și rezultate din evenimentele anterioare care vor genera în viitor, după cum se prevede, un aflux de avantaje economice. Acestea cuprind următoarele elemente principale:

a) active nemateriale;
b) active materiale;
c) active financiare;
d) stocuri de mărfuri și materiale;
e) creanțe privind operațiunile de comerț și alte operațiuni;
f) investiții financiare;
g) mijloace bănești.

În contabilitate și *Bilanțul contabil* activele se împart în două grupe: active pe termen lung și active curente.

Activele pe termen lung au o durată de funcționare utilă mai mare de un an și cuprind activele nemateriale, activele materiale pe termen lung și activele financiare pe termen lung.

Activele nemateriale (imobilizări necorporale) cuprind toate acele valori economice care din punct de vedere fizic nu îmbracă forma de bunuri materiale concrete. Ele sunt reprezentate de *cheltuielile de constituire, fondul comercial, brevete, embleme comerciale, licențe, programe informatice, franciză și alte active nemateriale* si se conțin în capitolul ***1 „Active pe termen lung"***, subcapitolul ***1.1 „Active nemateriale"*** din *Bilanțul contabil*. Modul de includere a elementelor respective în componența activelor nemateriale, evaluarea și calcularea amortizării acestora sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"***.



Schema 13.3. Modelul de principiu al Bilanțului contabil

În continuare vom prezenta modul de determinare a indicatorilor care urmează să fie reflectați pe posturile *Bilanțului contabil* al societății pe acțiuni „Modern”. Drept surse de date servesc *Cartea mare* și *Balanța de verificare* a conturilor sintetice ale întreprinderii sus-numite.

Indicatorul postului ***030 „Valoarea de bilanț a activelor nemateriale”*** se determină ca diferența dintre indicatorii rândurilor ***010 „Active nemateriale”*** și ***020 „Amortizarea activelor nemateriale”***.

Valoarea de bilanț a activelor nemateriale reflectate în Bilanțul contabil al S.A. „Modern” constituie 11 944 lei (13 000 – 1 056).

Activele materiale (imobilizări corporale), denumite și active fixe tangibile, cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată în activitatea întreprinderii și se găsesc sub formă de *terenuri, clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje și instalații de transmisie, mijloace de transport, animale și plantații etc.* În componența imobilizărilor corporale sunt incluse, de asemenea, activele materiale în curs de execuție și resursele naturale. În bilanț activele materiale pe termen lung sunt reflectate pe posturile ***040–080*** din subcapitolul ***1.2 „Active materiale pe termen lung”***.

Este de menționat că pe postul ***040 „Active materiale în curs de execuție”*** beneficiarul lucrărilor de construcții și montaj reflectă costul efectiv sau reevaluat al activelor materiale în curs de execuție, create în decursul unui proces îndelungat prin metoda de antrepriză sau de regie proprie: procurarea, montarea și instalarea utilajului care necesită montaj, utilajului și altor obiecte ce nu necesită montaj până la punerea lor în funcțiune, construcția obiectelor noi, investițiile capitale ulterioare care contribuie la obținerea unui câștig (profit), precum și construcțiile provizorii (prevăzute în lista de titluri). Tot aici se reflectă și cheltuielile privind plantarea și cultivarea plantațiilor perene.

În S.A. „Modern” activele materiale pe termen lung sunt caracterizate prin mijloace fixe, reflectate pe posturile 060 și 080.

Pe postul ***060 „Mijloace fixe”*** se indică valoarea de intrare corectată sau reevaluată a mijloacelor fixe aflate în funcțiune și a celor conservate, care aparțin întreprinderii cu drept de proprietate, precum și a celor predate în arendă curentă. Tot pe acest post arendașul reflectă valoarea mijloacelor fixe primite în arendă pe termen lung, cu drept de răscumpărare sau leasing.

Valoarea mijloacelor fixe ale S.A. „Modern” constituie 332 892 lei.

Pe postul ***080 „Uzura și epuizarea activelor materiale pe termen lung”*** se indică cu semnul „minus” suma uzurii calculate, precum și epuizarea resurselor

naturale ce aparțin întreprinderii cu drept de proprietate sau preluate în arendă pe termen lung cu drept de răscumpărare.

În cazul examinat suma uzurii calculate în perioada de gestiune alcătuieşte 23 050 lei.

Indicatorul postului ***090 „Valoarea de bilanț a activelor materiale pe termen lung"*** se determină ca diferența dintre suma activelor materiale în curs de execuție, terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale şi suma uzurii şi epuizării activelor materiale pe termen lung.

Folosind datele furnizate de întreprinderea analizată, se determină valoarea de bilanț a activelor materiale pe termen lung care este egală cu 309 842 lei (322 892 – 23 050).

Activele financiare, denumite şi investiții financiare sau de portofoliu, cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor unități pe un termen mai mare de 12 luni, sub formă de *acțiuni, cote de participație, obligațiuni procurate, împrumuturi acordate etc.* De asemenea, în componența activelor financiare sunt incluse activele amânate privind impozitul pe venit, creanțele şi avansurile acordate pe termen lung. Acestea se conțin în subcapitolul ***1.3 „Active financiare pe termen lung"*** al *Bilanțului contabil.*

Modul de evaluare, reevaluare şi componența activelor financiare pe termen lung sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investițiilor"***, ***S.N.C. 24 „Publicitatea informației privind părțile legate"***, ***S..N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investițiilor la întreprinderile fiice"***, ***S.N.C. 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"***, ***S.N.C. 18 „Venitul"***, ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"***, ***S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"*** şi ***Codul fiscal al Republicii Moldova.***

*Totalitatea activelor financiare pe termen lung ale S.A. „Modern" o alcătuiesc investițiile în părțile legate, creanțele şi avansurile acordate, care sunt reflectate pe postul **160 „Total subcapitolul 1.3"**, a căror mărime se determină în baza rândurilor bilanțului după următoarea relație: 100 + 110 ± 120 + 130 + 140 + 150. În Bilanțul contabil al S.A. „Modern" indicatorul nominalizat va alcătui 75 000 lei (30 000 + + 20 000 + 25 000).*

De asemenea, în componența activelor materiale pe termen lung se cuprind cheltuielile anticipate pe termen lung şi alte active pe termen lung reflectate în subcapitolul ***1.4 „Alte active pe termen lung"*** pe postul ***170***. Modul de determinare şi componența cheltuielilor anticipate pe termen lung sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiințifice şi de proiectare-experimentare"***.

Pe postul ***170 „Alte active pe termen lung"*** se reflectă suma cheltuielilor anticipate pe termen lung efectuate în perioada de gestiune, care urmează să fie incluse în consumurile și cheltuielile perioadei pe parcursul a mai multor perioade. Tot aici se oglindesc și alte active pe termen lung care nu au fost reflectate pe posturile sus-numite ale capitolului ***1 „Active pe termen lung"***.

*Suma cheltuielilor anticipate pe termen lung înregistrată pe postul **170 „Alte active pe termen lung"** la întreprinderea examinată alcătuiește 19 500 lei.*

*Valoarea totală a activelor pe termen lung ale S.A. „Modern" este reflectată pe postul **180 „Total capitolul 1"** și se determină ca suma totalurilor intermediare din rândurile: 030 + 090 + 160 + 170. Totalul capitolului **„Active pe termen lung"** la întreprinderea examinată este egal cu 416 286 lei (11 944 + 309 842 + 75 000 + 19 500).*

Activele curente, la rândul lor, se împart în stocuri de mărfuri și materiale, conturi ale debitorilor privind operațiunile de comerț și alte operațiuni, investiții financiare și mijloace bănești.

Stocurile de mărfuri și materiale reprezintă acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de *materii prime, materiale de bază, combustibil, semifabricate, piese de schimb, materiale de construcție, ambalaje, animale la creștere și îngrășat, producție în curs de execuție, obiecte de mică valoare și scurtă durată, produse, mărfuri* și care se cuprind în capitolul ***2 „Active curente"***, subcapitolul ***2.1 „Stocuri de mărfuri și materiale"*** din *Bilanțul contabil.*

În *Bilanțul contabil* stocurile de mărfuri și materiale sunt reprezentate de materiale, animale la creștere și îngrășat, obiecte de mică valoare și scurtă durată, producția în curs de execuție, produse și mărfuri.

Modul și regulile de evaluare, precum și de includere a valorilor materiale în componența stocurilor de mărfuri și materiale, sunt reglementate de ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri și materiale"***.

Trebuie de menționat că obiectele de mică valoare și scurtă durată se reflectă în bilanț pe postul ***210 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată"***. Valoarea de bilanț a acestora se determină ca suma dintre valoarea de intrare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată aflate în stoc și valoarea probabilă rămasă aferentă obiectelor de mică valoare și scurtă durată aflate în exploatare (valoarea de intrare diminuată cu suma uzurii calculate).

Valoarea de bilanț a mărfurilor, conținută pe postul ***240 „Mărfuri"***, se reflectă la costul sau valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri (fără adaosul comercial), procurate de întreprinderile care practică activitate de comerț, de alimentație publică, precum și activitate mixtă. Întreprinderile de alimentație publică și întreprinderile care au la bilanț cantine reflectă, de asemenea, pe acest post și stocurile de materii prime în bucătării, magazii și

bufete. Este de menționat că întreprinderile industriale și alte întreprinderi producătoare reflectă pe postul nominalizat produsele, materialele, confecțiile procurate special pentru vânzare, valoarea produselor finite procurate pentru completare, care nu se cuprind în costul producției fabricate și urmează să fie restituite de cumpărător separat, precum și valoarea producției proprii finite din magazinele proprii pentru vânzare sau predate în consignație.

Valoarea totală a stocurilor de mărfuri și materiale existente în întreprindere, reflectate pe postul 250 ***„Total subcapitolul 2.1”***, se determina ca suma indicatorilor din următoarele rânduri: 190 + 200 + 210 + 220 + 230 + 240.

Conform datelor cuprinse în balanța conturilor și posturile subcapitolului respectiv, indicatorul în cauză va fi egal la S.A „Modern” cu 29 790 lei (12 890 + 590 + + 10 200 + 6 110).

Conturile debitorilor privind operațiunile de comerț și alte operațiuni, numite și creanțele întreprinderii, reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice pentru care urmează să primească un echivalent valoric. Din categoria acestora fac parte: *clienții, cambiile primite, avansurile acordate, creanțele bugetului, personalului etc.*

Creanțele pe termen scurt sunt reflectate în subcapitolul ***2.2 „Creanțe pe termen scurt”*** și cuprind datoriile diferitelor persoane fizice și juridice cu termenul de achitare nu mai mare de 12 luni: aferente facturilor comerciale ale părților nelegate și legate, privind decontările cu personalul, bugetul, precum și avansurile acordate, taxa pe valoarea adăugată de recuperat și alte creanțe pe termen scurt. Modul de creare și de repartizare a creanțelor pe termen scurt este reglementat de ***S.N.C. 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)”*** și ***S.N.C. 18 „Venitul”***.

*În Bilanțul contabil al S.A. „Modern” suma totală a creanțelor pe termen scurt este reflectată pe postul **350 „Total subcapitolul 2.2”** și se determină ca diferența dintre suma tuturor creanțelor pe termen scurt reflectate în acest subcapitol și suma corecțiilor la datorii dubioase. În cazul examinat suma corecțiilor la datorii dubioase alcătuiește 850 lei, iar suma totală a creanțelor pe termen scurt – 83 573 lei (20 500 – 850 + 10 000 + 20 119 + 2 316 + 6 180 + 25 308).*

Investițiile financiare pe termen scurt reprezintă valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor unități, pe un termen nu mai mare de 12 luni. Ele se pot găsi sub formă de *obligațiuni și alte titluri de valoare, depozite, titluri de valoare cu lichiditate înaltă, împrumuturi acordate, alte investiții pe termen scurt* și se reflectă în *Bilanțul contabil* în subcapitolul ***2.3 „Investiții pe termen scurt”***.

Trebuie de menţionat că după direcţiile de investire investiţiile financiare pe termen scurt se împart în investiţii în părţi nelegate şi investiţii în părţi legate. Modul de raportare a investiţiilor la investiţii pe termen scurt în părţi nelegate sau legate, componenţa şi regulile rectificării valorii lor sunt reglementate de prevederile ***S.N.C. 24 „Publicitatea informaţiei privind părţile legate"***, ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investiţiilor"***, ***S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor la întreprinderile fiice"*** şi ***S.N.C. 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate"***.

Suma totală a investiţiilor pe termen scurt se reflectă pe postul ***390 „Total subcapitolul 2.3"*** şi este egală cu suma investiţiilor pe termen scurt în părţile nelegate şi legate, diminuată cu suma micşorării valorii investiţiilor pe termen scurt.

La S.A. „Modern" suma totală a investiţiilor pe termen scurt caracterizate prin investiţiile pe termen scurt în părţile nelegate alcătuieşte 21 200 lei.

Mijloacele băneşti sunt valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcţia de bani. Structural ele se pot găsi sub formă de *numerar în casierie, disponibil în contul de decontare şi valutar, disponibil bănesc în acreditive, carnete de cecuri cu limită de sumă, transferuri băneşti în expediţie, documente băneşti etc.* şi se reflectă în subcapitolul ***2.4 „Mijloace băneşti"*** din *Bilanţul contabil.*

Aşadar în componenţa mijloacelor băneşti se cuprind mijloacele băneşti în casierie, conturile de decontare şi valutar, conturile speciale în bancă, documentele băneşti, transferurile băneşti în expediţie, precum şi mijloacele băneşti legate. Modul de evidenţă a mijloacelor băneşti este determinat de actele şi documentele normative aprobate de Guvernul Republicii Moldova şi Consiliul de Administraţie al Băncii Naţionale a Moldovei.

Suma totală a mijloacelor băneşti se înregistrează pe postul ***440 „Total subcapitolul 2.4"*** şi se determină ca suma posturilor cuprinse în acest subcapitol, adică a următoarelor rânduri: 400 + 410 + 420 + 430.

În exemplul în cauză suma mijloacelor băneşti aflate în gestiunea întreprinderii alcătuieşte 44 411 lei (710 + 27 401 + 9 250 +7 050).

Trebuie de menţionat că în componenţa activelor curente sunt incluse şi alte active pe termen scurt, înregistrate în subcapitolul 2.5 cu aceeaşi denumire. Acest subcapitol cuprinde cheltuielile anticipate curente şi alte active pe termen scurt neevidenţiate anterior.

În perioada de gestiune, la S.A. „Modern", cheltuielile anticipate curente au alcătuit 10 333 lei.

Suma totală a activelor curente existente la întreprindere la sfârşitul perioadei de gestiune se înregistrează pe postul ***460 „Total capitolul 2”*** şi se determină ca suma indicatorilor conținută în rândurile 250 + 350 + 390 + 440 + 450.

La S.A. „Modern” valoarea activelor curente în perioada de gestiune constituie 189 307 lei (29 790 + 83 573 + 21 200 + 44 411 + 10 333).

Indicatorul postului ***470 „Total general – activ”*** reflectă suma indicatorilor din capitolele 1 şi 2, adică a rândurilor 180 + 460 care trebuie să fie egală cu suma reflectată în postul ***980 „Total general – pasiv”***.

La întreprinderea examinată suma totală a activelor aflate în gestiunea întreprinderii alcătuieşte 605 593 lei (416 286 + 189 307) şi este egală cu pasivele întreprinderii.

Capitalul propriu este mărimea rămasă în activele întreprinderii după scăderea datoriilor şi este format din capitalul statutar (social sau individual) şi secundar, rezerve, profitul nerepartizat al anilor precedenți, profitul net al perioadei de gestiune şi diferențele din reevaluarea activelor pe termen lung. Capitalul propriu se reflectă în *Bilanțul contabil* în capitolul ***3 „Capital propriu”***.

Modul de întocmire a capitolului nominalizat este similar cu cel al *Raportului privind fluxul capitalului propriu.*

Datoriile sunt obligațiile reale ale întreprinderii, luate în baza evenimentelor anterioare calculului, care se va încheia cu retragerea de la întreprindere a resurselor ce constituie purtători de avantaje economice. Acestea se împart în datorii financiare şi conturi ale creditorilor privind operațiunile de comerț şi alte operațiuni.

Datoriile financiare, la rândul lor, se subdivizează în datorii pe termen lung şi datorii pe termen scurt.

Datoriile financiare sau capitalul străin pe termen lung exprimă creditele pe termen lung contractate de la bănci sau alte instituții financiare, împrumuturile şi datoriile de arendă pe termen lung, veniturile anticipate, avansurile primite, finanțările şi încasările cu destinație specială, creditele bancare pe termen lung pentru salariați, alte datorii financiare pe termen lung. Acestea se înregistrează în capitolul ***4 „Datorii pe termen lung”*** subcapitolul ***4.1 “Datorii financiare pe termen lung”*** din *Bilanțul contabil.*

La S.A. „Modern” datoriile financiare pe termen lung cuprind creditele bancare pe termen lung în sumă de 20 000 lei.

Suma totală a datoriilor financiare pe termen lung ale întreprinderii se înregistrează pe postul ***690 „Total subcapitolul 4.1”*** şi se determină ca suma următoarelor rânduri: 660 + 670 + 680.

Datoriile pe termen lung calculate cuprind datoriile de arendă pe termen lung, veniturile anticipate, finanțările și încasările cu destinație specială, avansurile primite, datoriile amânate privind impozitul pe venit, precum și alte datorii pe termen lung calculate.

Mărimea acestor datorii se înregistrează în *Bilanțul contabil* pe postul ***760 „Total subcapitolul 4.2”*** și se determină ca suma indicatorilor din rândurile 700 + 710 + 720 + 730 + 740 + 750.

Conform datelor din exemplul practic, suma datoriilor pe termen lung calculate include veniturile anticipate din arenda pe termen lung – 16 667 lei, avansurile primite – 25 000 lei, datoriile amânate privind impozitul pe venit – 5 979 lei și alcătuiește în total 47 646 lei.

Suma totală a datoriilor pe termen lung se reflectă pe postul ***770 „Total capitolul 4”*** și se determină ca suma indicatorilor din rândurile 690 + 760.

Potrivit datelor reflectate în subcapitolele din acest capitol, suma totală a datoriilor pe termen lung alcătuiește 67 646 lei (20 000 + 47 646).

Conturile creditorilor privind operațiunile comerciale și alte operațiuni reflectă datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale întreprinderii cu alte persoane fizice și juridice, față de care întreprinderea are obligații bănești. Ele se delimitează în credite bancare și împrumuturi pe termen scurt, datorii față de furnizori, datorii față de stat, datorii față de personal, datorii privind asigurările și plățile extrabugetare, datorii față de fondatori, alte datorii pe termen scurt. Acestea sunt reflectate în capitolul ***5 „Datorii pe termen scurt”***, subcapitolele respective din *Bilanțul contabil.*

Datoriile financiare pe termen scurt se conțin în *Bilanțul contabil* în subcapitolul ***5.1***. În componența acestora se cuprind creditele bancare și împrumuturile pe termen scurt, cota curentă a datoriilor pe termen lung și alte datorii financiare pe termen scurt și se reflectă pe postul ***820 „Total subcapitolul 5.1”***, mărimea căruia se determină ca suma indicatorilor din rândurile 780 + 790 + 800 + 810.

La S.A. „Modern” suma datoriilor financiare pe termen scurt s-a format din credite bancare pe termen scurt și venituri anticipate curente și alcătuiește la finele perioadei de gestiune 30 167 lei (26 000 + 4 167).

Datoriile comerciale pe termen scurt cuprind datoriile privind facturile comerciale ale părților nelegate și legate, precum și avansurile primite. Acestea se înregistrează în *Bilanțul contabil* în subcapitolul ***5.2 “Datorii comerciale pe termen scurt”***.

Pe postul ***860 „Total subcapitolul 5.2”*** se reflectă suma totală a datoriilor comerciale pe termen scurt din rândurile 830 + 840 + 850.

Potrivit datelor din exemplul practic, suma datoriilor comerciale pe termen scurt alcătuieşte 47 908 lei care sunt reprezentate de datoriile pe termen scurt privind facturile comerciale.

Datoriile pe termen scurt calculate cuprind datoriile privind retribuirea muncii, asigurările, decontările cu bugetul, plățile extrabugetare, precum şi datoriile față de personal privind alte operațiuni, față de fondatori şi alți participanți, rezervele pentru cheltuieli şi plăți preliminate, alte datorii pe termen scurt.

Suma totală a datoriilor pe termen scurt calculate se reflectă pe postul ***960 „Total subcapitolul 5.3"*** şi se determină ca suma totală a datoriilor calculate pe termen scurt reflectate în rândurile 870 + 880 + 890 + 900 + 910 + 920 + 930 + + 940 + 950.

Suma totală a datoriilor calculate în perioada de gestiune alcătuieşte 110 025 lei şi este reprezentată la S.A. „Modern" de datoriile privind retribuirea muncii – 32 294 lei, datoriile privind asigurările – 13 118 lei, datoriile privind decontările cu bugetul – 8 950 lei, datoriile preliminate – 3 333 lei, rezervele privind cheltuielile şi plățile preliminate – 13 800 lei şi alte datorii pe termen scurt – 38 530 lei (32 294 + 13 118 + + 8 950 + 3 333 + 13 800 + 38 530).

Suma totală a datoriilor pe termen scurt se reflectă pe postul ***970 „Total capitolul 5"*** şi se determină ca suma indicatorilor din rândurile 820 + 860 + 960.

La S.A. „Modern" suma totală a datoriilor pe termen scurt în perioada de gestiune alcătuieşte 188 100 lei (30 167 + 47 908 + 110 025).

Indicatorul postului ***980 „Total general – pasiv"*** se determină ca suma totală a pasivului bilanțului şi anume a indicatorilor conținuți în rândurile 650 + 770 + 970.

Suma totală a pasivului este egală cu 605 593 lei (349 847 + 67 646 + 188 100).

Trebuie de menționat că unul din principalele obiective ce se urmăreşte în bilanțurile anuale constă în furnizarea de informații în domeniul situației financiare, a evoluției acesteia, care prezintă utilitate pentru toate categoriile de utilizatori (investitori, salariați, împrumutători, furnizori şi diverşi creditori, clienți, guvern şi diverşii lui reprezentanți, public) în luarea de decizii pentru strategii curente şi de perspectivă. Reflectarea detaliată a indicatorilor privind activitatea desfăşurată şi situația economico-financiară se face în anexele la bilanț care cuprind mai multe formulare. În anexe întreprinderea trebuie să asigure specificarea ulterioară a fiecărui post de bilanț, conform caracterului acestuia.

În continuare se prezintă *Bilanțul contabil* al S.A. „Modern" întocmit în baza datelor expuse în exemplul conținut în paragraful ***13.2*** din prezentul manual.

Anexa nr.1
la S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"

BILANȚUL CONTABIL
de la 1 ianuarie până la 31 decembrie 200X

Formular nr.1

		Coduri
Unitatea (întreprinderea) **S.A. „Modern"**	conform CUIO	
Județul (municipiul) ______	conform CUATM	
Tipul de activitate ______	conform CAEM	
Organul de administrare economică ______	conform COCM	
Forma de proprietate ______	conform CFP	
Forma organizatorico-juridică ______	conform CFOJ	
Unitatea de măsură: lei		
Cod fiscal ______	conform declarației	
Adresa ______	Data prezentării	
	Data primirii	
______ numele, prenumele, telefonul contabilului-șef	Termenul de prezentare	

Nr. c. s.	ACTIV	Codul rd.	La finele perioadei de gestiune curente	La finele anului de gestiune precedent
1	2	3	4	5
1.	**ACTIVE PE TERMEN LUNG**			
1.1	**Active nemateriale** Active nemateriale (111, 112)	010	13 000	13 000
	Amortizarea activelor nemateriale (113)	020	(1056)	(750)
	Valoarea de bilanț a activelor nemateriale (rd.010 – rd.020)	**030**	**11 944**	**12 250**
1.2	**Active materiale pe termen lung** Active materiale în curs de execuție (121)	040		
	Terenuri (122)	050		
	Mijloace fixe (123)	060	332 892	339 950
	Resurse naturale (125)	070		
	Uzura și epuizarea activelor materiale pe termen lung (124, 126)	080	(23 050)	(30 050)
	Valoarea de bilanț a activelor materiale pe termen lung (rd.040 + rd.050 + rd.060 + rd.070 – rd.080)	**090**	**309 842**	**309 900**
1.3	**Active financiare pe termen lung**			
	Investiții pe termen lung în părți nelegate (131)	100		
	Investiții pe termen lung în părți legate (132)	110	30 000	
	Modificarea valorii investițiilor pe termen lung (133)	120		
	Creanțe pe termen lung (134)	130	20 000	20 000

1	2	3	4	5
	Active amânate privind impozitul pe venit (135)	140		
	Avansuri acordate (136)	150	25 000	25 000
	Total s.1.3 (rd.100 + rd.110 ± rd.120 + rd.130 + rd.140 + rd.150)	**160**	**75 000**	**45 000**
1.4	**Alte active pe termen lung (141, 142)**	**170**	**19 500**	**19 500**
	Total capitolul 1 (rd.030 + rd.090 + rd.160 + rd.170)	**180**	**416 286**	**386 650**
2.	**ACTIVE CURENTE**			
2.1	**Stocuri de mărfuri și materiale**			
	Materiale (211)	190	12 890	6 000
	Animale la creștere și îngrășat (212)	200		
	Obiecte de mică valoare și scurtă durată (213-214)	210	590	2 250
	Producția în curs de execuție (215)	220	10 200	9 150
	Produse (216)	230	6 110	5 450
	Mărfuri (217)	240		
	Total s. 2.1 (rd.190 + rd.200 + rd.210 + rd.220 + rd.230 + rd.240)	**250**	**29 790**	**22 850**
2.2	**Creanțe pe termen scurt**			
	Creanțe aferente facturilor comerciale (221)	260	20 500	38 750
	Corecții la datorii dubioase (222)	270	(850)	(250)
	Creanțe ale părților legate (223)	280		
	Avansuri acordate (224)	290	10 000	5 000
	Creanțe privind decontările cu bugetul (225)	300	20 119	11 718
	Taxa pe valoarea adăugată de recuperat (226)	310		
	Creanțe ale personalului (227)	320	2 316	2 500
	Creanțe privind veniturile calculate (228)	330	6 180	
	Alte creanțe pe termen scurt (229)	340	25 308	
	Total s. 2.2 (rd.260 – rd.270 + rd.280 + rd.290 + rd.300 + + rd.310 + rd.320 + rd.330 + rd.340)	**350**	**83 573**	**57 718**
2.3	**Investiții pe termen scurt**			
	Investiții pe termen scurt în părți nelegate (231)	360	21 200	11 200
	Investiții pe termen scurt în părți legate (232)	370		
	Diminuarea valorii investițiilor pe termen scurt (233)	380	( )	( )
	Total s. 2.3 (rd.360+rd.370-rd.380)	**390**	**21 200**	**11 200**
2.4	**Mijloace bănești** Casa (241)	400	710	850
	Cont de decontare (242)	410	27 401	31 705
	Cont valutar (243)	420	9 250	9 100
	Alte mijloace bănești (244, 245, 246)	430	6 800	
	Total s. 2.4 (rd.400 + rd.410 + rd.420 + rd.430)	**440**	**44 411**	**41 655**
2.5	**Alte active curente (251, 252)**	**450**	**10 333**	**8 500**
	TOTAL capitolul 2 (rd.250 + rd.350 + rd.390 + rd.440 + rd.450)	**460**	**189 307**	**141 923**
	TOTAL GENERAL-ACTIV (rd.180+rd.460)	**470**	**605 593**	**528 573**

Nr. c. s..	PASIV	Codul rd.	La finele perioadei de gestiune curente	La finele anului de gestiune precedent
1	2	3	4	5
3.	**CAPITAL PROPRIU**			
3.1	**Capital statutar și suplimentar**			
	Capital statutar (311), inclusiv[1]	480	268 230	267 890
	Capital suplimentar (312)	490	3 686	3 886
	Capital nevărsat (313)	500	( )	( )
	Capital retras (314)	510	(2 600)	( )
	Total s. 3.1 (rd.480+rd.490-rd.500-rd.510)	**520**	**269 316**	**271 776**
3.2	**Rezerve**			
	Rezerve stabilite de legislație (321)	530	36 000	36 000
	Rezerve prevăzute de statut (322)	540	18 142	15 642
	Alte rezerve (323)	550	31 453	31 453
	Total s. 3.2 (rd.530 + rd.540 + rd.550)	**560**	**85 595**	**83 095**
3.3	**Profit nerepartizat (pierdere neacoperită)**			
	Corectarea rezultatelor perioadelor precedente (331)	570		
	Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți (332)	580		5 240
	Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune (333)	590	11 786	(12 610)
	Profitul utilizat al anului de gestiune (334)	600	(19 400)	(2 733)
	Total s. 3.3 (± rd.570 ± rd.580 ± rd.590 – rd.600)	**610**	**(7 614)**	**(10 103)**
3.4	**Capital secundar** Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung (341)	620	2 550	
	Subvenții (342)	630		
	Total s. 3.4 (± rd.620 + rd.630)	**640**	2 550	
	TOTAL capitolul 3 (rd.520 + rd.560 ± rd.610 ± rd.640)	**650**	**349 847**	**344 768**
4.	**DATORII PE TERMEN LUNG**			
4.1	**Datorii financiare pe termen lung**			
	Credite bancare pe termen lung (411, 412)	660	20 000	
	Împrumuturi pe termen lung (413)	670		
	Alte datorii financiare pe termen lung (414)	680		
	Total s. 4.1 (rd.660 + rd.670 + rd.680)	**690**	**20 000**	
4.2	**Datorii pe termen lung calculate** Datorii de arendă pe termen lung (421)	700		
	Venituri anticipate pe termen lung (422)	710	16 667	–
	Finanțări și încasări cu destinație specială (423)	720		
	Avansuri primite (424)	730	25 000	

[1] Capitalul statutar al agenților economici stabilit de fondatori la finele perioadei de gestiune curente care nu sunt obligați conform legislației să urmeze înregistrarea de stat a acestuia.

1	2	3	4	5
	Datorii amânate privind impozitul pe venit (425)	740	5 979	
	Alte datorii pe termen lung calculate (426)	750		
	Total s. 4.2 (rd.700 + rd.710 + rd.720 + rd.730 + rd.740 + rd.750)	**760**	**47 646**	
	Total capitolul 4 (rd.690+rd.760)	**770**	**67 646**	
5.	**DATORII PE TERMEN SCURT**			
5.1	**Datorii financiare pe termen scurt**			
	Credite bancare pe termen scurt (511, 512)	780	26 000	26 000
	Împrumuturi pe termen scurt (513)	790		
	Cota curentă a datoriilor pe termen lung (514)	800		
	Alte datorii financiare pe termen scurt (515,516)	810	4 167	9 583
	Total s. 5.1 (rd.780 + rd.790 + rd.800 + rd.810)	**820**	**30 167**	**35 583**
5.2	**Datorii comerciale pe termen scurt**			
	Datorii privind facturile comerciale (521)	830	47 908	28 420
	Datorii față de părțile legate (522)	840		
	Avansuri primite (523)	850		
	Total s. 5.2 (rd.830+rd.840+rd.850)	**860**	**47 908**	**28 420**
5.3	**Datorii pe termen scurt calculate** Datorii privind retribuirea muncii (531)	870	32 294	54 200
	Datorii față de personal privind alte operații (532)	880		
	Datorii privind asigurările (533)	890	13 118	16 802
	Datorii privind decontările cu bugetul (534)	900	8 950	15 250
	Datorii preliminate (535)	910	3 333	–
	Datorii privind plățile extrabugetare (536)	920		
	Datorii față de fondatori și alți participanți (537)	930		
	Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate (538)	940	13 800	13 800
	Alte datorii pe termen scurt (539)	950	38 530	19 750
	Total s. 5.3 (rd.870 + rd.880 + rd.890 + rd.900 + rd.910 + + rd.920 + rd.930 + rd.940 + rd.950)	**960**	**110 025**	**119 802**
	TOTAL capitolul 5 (rd.820 + rd.860 + rd.960)	**970**	**188 100**	**183 805**
	TOTAL GENERAL-PASIV (rd.650+rd.770+rd.970)	**980**	**605 593**	**528 573**

Conducătorul unității

Contabil-șef

13.3.2. Conținutul, modul de întocmire și de prezentare a Raportului privind rezultatele financiare

Dispoziții generale

În lumea de afaceri *Raportul privind rezultatele financiare* se consideră ca una dintre cele mai importante și esențiale părți a rapoartelor financiare care prezintă un interes primordial atât pentru conducerea întreprinderii, cât și pentru alți utilizatori de informații.

Dacă în *Bilanțul contabil* se reflectă situația financiară a întreprinderii la un anumit moment de timp, în *Raportul privind rezultatele financiare* se generalizează operațiunile economice efectuate într-un interval de timp concret, numit perioadă de gestiune.

În prezent *Raportul privind rezultatele financiare* se întocmește trimestrial cu total cumulativ de la începutul anului de gestiune.

Indicatorii prezentați în *Raportul privind rezultatele financiare* pot fi subdivizați în trei grupe:

- *venituri*, structura, modul de evaluare, de constatare și de contabilizare a cărora sunt prezentate în capitolul 12;
- *cheltuieli*, definiția și criteriile de constatare a cărora sunt prezentate în capitolul 11;
- *rezultate financiare* (profituri sau pierderi) care reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli.

În practica mondială *Raportul privind rezultatele financiare* se întocmește sub formă de o treaptă sau mai multe trepte. În primul caz se grupează separat toate veniturile și cheltuielile întreprinderii, a căror sumă algebrică reflectă rezultatul financiar. A doua modalitate se bazează pe o serie de calcule intermediare ale profitului (pierderilor) sub aspectul unor feluri distincte de activități ale întreprinderii (operațională, de investiții, financiară) și ca urmare a evenimentelor excepționale. Anume această formă de întocmire a *Raportului privind rezultatele financiare* este adoptată actualmente în Republica Moldova.

Modul de întocmire a Raportului privind rezultatele financiare

În conformitate cu ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"***, *Raportul privind rezultatele financiare* cuprinde 15 indicatori care reflectă veniturile, cheltuielile și profiturile (pierderile) realizate în cursul perioadei curente de gestiune și perioadei corespunzătoare a anului precedent. Primii opt indicatori componenți ai raportului nominalizat caracterizează veniturile, cheltuielile și rezultatele din activitatea operațională a întreprinderii,

determinată de statutul acesteia care reprezintă, în fond, o activitate curentă ce se reînnoiește continuu.

În raportul specificat sunt prezentate de asemenea rezultatele financiare aferente activității întreprinderii care nu constituie pentru aceasta o activitate de bază. În special, se reflectă rezultatul din operațiunile efectuate în domeniile suplimentare ale activității de afaceri a întreprinderii, cum sunt activitatea de investiții și cea financiară. În afară de aceasta, separat se înregistrează rezultatul apărut ca urmare a evenimentelor și operațiunilor excepționale.

Tehnica de întocmire a *Raportului privind rezultatele financiare* constă în completarea fiecărui rând în baza rulajelor aferente conturilor de venituri și cheltuieli din **clasele 6** și **7** ale ***Planului de conturi contabile***. În procesul completării raportului nominalizat, rezultatele financiare pozitive (profiturile) se înregistrează cu cifre obișnuite, fără paranteze, iar cele negative (pierderile) – în paranteze.

În postul ***„Venitul din vânzări"*** (*cod* ***rd.010***) se reflectă valoarea produselor, mărfurilor expediate (livrate), lucrărilor executate, serviciilor prestate la prețuri (tarife) de livrare, fără TVA și accize, pe măsura transmiterii dreptului de proprietate și prezentării către cumpărători și clienți a documentelor de decontare spre achitare. Din punctul de vedere al metodicii de întocmire a *Raportului privind rezultatele financiare* veniturile din vânzări reprezintă suma rulajului creditor al contului ***611 „Venituri din vânzări"***.

Modul de constatare și determinare a veniturilor din vânzări este reglementat de prevederile ***S.N.C. 18 „Venitul"*** și ***S.N.C. 11 „Contractele de construcție"***. În conformitate cu cerințele standardelor nominalizate, venitul din vânzări se constată în baza metodei specializării exercițiilor în perioada de gestiune în care acestea au fost câștigate, indiferent de momentul efectiv de încasare a mijloacelor bănești sau a altei forme de compensare.

De exemplu*, potrivit clauzelor contractuale, cumpărătorul a plătit furnizorului cu o lună înainte de livrare un avans în proporție de 50 % din valoarea produselor procurate. La expirarea lunii după primirea producției cumpărătorul a virat mijloace bănești în mărime de 25 % din valoarea contractuală a producției, iar la expirarea încă a unei luni a livrat în contul plății părții rămase a producției valorile de mărfuri și materiale. Indiferent de termenele de încasare a mijloacelor bănești și valorilor de mărfuri și materiale, furnizorul reflectă veniturile din vânzări în Raportul privind rezultatele financiare în perioada în care au fost expediate produsele și s-a efectuat transmiterea drepturilor de proprietate.*

La completarea *Raportului privind rezultatele financiare* trebuie de avut în vedere că din suma veniturilor din vânzări se admite deducerea valorii de

vânzare a produselor (mărfurilor) livrate şi returnate de cumpărători în cursul unuia şi aceluiaşi an.

De exemplu, *în luna martie 2002 au fost livrate cumpărătorilor mărfuri în sumă de 10 000 lei la prețuri de livrare. Costul mărfurilor vândute constituie 7 000 lei. În luna aprilie cumpărătorii au returnat din cauza calității inferioare mărfuri, valoarea cărora la prețuri de livrare constituie 2 000 lei, iar costul – 1 400 lei. Mărfurile returnate au fost evaluate şi înregistrate în contabilitatea furnizorului la valoarea de bilanț (1 400 lei).*

*La întocmirea Raportului privind rezultatele financiare pe trimestrul I 2002 întreprinderea trebuie să indice în postul **„Venitul din vânzări"** suma de 10 000 lei. În trimestrul II se efectuează deducerea valorii de vânzare a mărfurilor returnate (2 000 lei) din suma totală a veniturilor din vânzări care se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare cu total cumulativ de la începutul anului. Concomitent se corectează (diminuează) costul vânzărilor în sumă de 1 400 lei.*

Modul expus mai sus nu se extinde asupra situațiilor în care cumpărătorii returnează produsele (mărfurile) vândute până la începerea anului de gestiune. Prevederile ***S.N.C. 18 „Venitul"*** nu permit corectarea (adică diminuarea) sumelor incluse anterior în venit şi luate în calcul la determinarea rezultatului contabil şi impozabil în cazul returnării de către cumpărători a produselor (mărfurilor) până la sau după momentul achitării acestora. Întreprinderea furnizoare determină pierderile din returnarea produselor (mărfurilor) în felul următor: la valoarea de livrare a bunurilor returnate fără TVA şi accize se adaugă cheltuielile aferente returnării (transportarea bunurilor returnate, încărcarea, descărcarea etc.) şi se scade minimumul din valoarea realizabilă netă sau valoarea de bilanț (costul) a bunurilor returnate. Pierderile menționate se includ în componența cheltuielilor comerciale sau se recuperează pe seama rezervelor pentru cheltuieli şi plăți preliminate create anterior.

De exemplu, *în luna noiembrie 2002 întreprinderea a livrat produse, valoarea de vânzare (fără TVA) a cărora a constituit 20 000 lei, iar costul – 12 000 lei. În luna ianuarie 2003 din acest lot au fost returnate producătorului din cauza calității inferioare produse, valoarea cărora la prețuri de livrare (fără TVA) constituie 5 000 lei, iar costul – 3 000 lei. Producătorul a suportat cheltuieli aferente returnării producției în suma totală de 1 300 lei (fără TVA). Produsele returnate au fost evaluate şi înregistrate în contabilitatea furnizorului la valoarea realizabilă netă în sumă de 1 500 lei. Politica de contabilitate a întreprinderii producătoare nu prevede crearea rezervei pentru returnarea şi reducerea prețurilor la produsele vândute.*

*Conform datelor prezentate, la întocmirea Raportului privind rezultatele financiare pe anul 2002 în postul **„Venitul din vânzări"** se indică 20 000 lei, iar în postul **„Costul vânzărilor"** – 12 000 lei. În raportul nominalizat pe trimestrul I*

*2003 în componența postului **„Cheltuieli comerciale”** vor fi reflectate pierderile din returnarea producției în suma totală de 4 800 lei (5 000 + 1 300 – 1 500).*

Pentru prezentarea în *Raportul privind rezultatele financiare* a datelor referitoare la veniturile din vânzări este foarte important momentul de transmitere a drepturilor de proprietate la produsele (mărfurile) livrate. Dacă după livrarea produselor (mărfurilor) vânzătorul păstrează dreptul de proprietar, suma tranzacției nu se reflectă în venituri. Un exemplu clasic în această privință îl constituie vânzarea în consignație. *Astfel, dacă întreprinderea producătoare a livrat în luna mai 2002 întreprinderii de comerț conform contractului de comision un lot de produse în sumă de 15 000 lei, din care o parte (în sumă de 5 000) a fost vândută cumpărătorilor în luna iunie și partea rămasă – în luna iulie 2002, în Raportul privind rezultatele financiare al producătorului în semestrul I veniturile din vânzări vor fi reflectate în sumă de 5 000 lei, iar pentru 9 luni ale anului 2002 – în sumă de 10 000 lei.*

Pornind de la datele prezentate în jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice (tabelul 13.3), veniturile din vânzări ale S.A. "Modern" obținute în cursul trimestrului IV cuprind:

• *valoarea produselor vândute conform facturilor prezentate*	*160 000 lei (oper. nr.33)*
• *valoarea produselor vândute contra numerar prin magazin*	*30 000 lei (oper. nr.46)*
Total	*190 000 lei.*

Ținând cont de volumul vânzărilor în primele 9 luni ale anului de gestiune (550 319 mii lei din tabelul 13.2) suma veniturilor din vânzări reflectată în rândul 010 al Raportului privind rezultatele financiare alcătuiește 740 319 lei (550 319 + 190 000).

În postul ***„Costul vânzărilor”*** (*cod* ***rd.020***) se arată costul produselor, mărfurilor vândute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, reflectat în debitul contului ***711 „Costul vânzărilor”***.

La completarea postului menționat din *Raportul privind rezultatele financiare* este necesar să se țină cont de prevederile ***S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”***. În conformitate cu cerințele standardului nominalizat, la întreprinderile de producție postul ***„Costul vânzărilor”*** cuprinde consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii și consumurile indirecte de producție aferente produselor vândute. La întreprinderile de comerț în acest rând se arată valoarea mărfurilor vândute, iar la întreprinderile de prestări servicii – consumurile pentru materiale și retribuirea muncii, precum și consumurile indirecte de producție.

O importanță primordială pentru reflectarea în rapoartele financiare a costului vânzărilor o are respectarea principiului specializării exercițiilor, potrivit căruia resursele consumate se reflectă în componența costului vânzărilor în perioada în care a avut loc livrarea produselor, la fabricarea

cărora acestea au fost consumate, indiferent de faptul, dacă resursele au fost achitate efectiv sau nu.

La întocmirea *Raportului privind rezultatele financiare* este important să se asigure prevederile ***S.N.C. 18 „Venitul”*** privind reflectarea veniturilor şi consumurilor aferente unora şi aceloraşi tranzacţii sau operaţiuni economice în una şi aceeaşi perioadă de gestiune. Respectarea acestui principiu presupune că în cazul lipsei veniturilor din vânzări în perioada de gestiune întreprinderea nu completează postul ***„Costul vânzărilor”*** din *Raportul privind rezultatele financiare*. De asemenea, plata anticipată (în avans) a produselor destinate livrării care a fost primită de întreprindere trebuie să fie reflectată în componenţa veniturilor din vânzări în perioada în care va avea loc expedierea produselor, iar în *Raportul privind rezultatele financiare* va fi înregistrat costul produselor expediate (livrate).

În exemplul nostru costul vânzărilor la întreprinderea „Modern” în cursul trimestrului IV constă din următoarele componente:

• *costul produselor vândute*	*111 000 lei (tab.13.3, oper. nr.32)*
• *costul produselor vândute prin magazin*	*27 500 lei (tab.13.3, oper. nr.50)*
Total	*138 500 lei.*

Pornind de la costul vânzărilor în 9 luni ale anului de gestiune (din tabelul 13.2) în rândul 020 din Raportul privind rezultatele financiare se reflectă suma de 547 000 lei (408 500 + 138 500).

Postul ***„Profit brut (pierdere globală)”*** (*cod* **rd.030**) reprezintă diferenţa dintre mărimea vânzărilor nete (*rd.010*) şi costul vânzărilor (*rd.020*).

Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru, profitul brut al întreprinderii „Modern” constituie 193 319 lei (740 319 – 547 000).

În postul ***„Alte venituri operaţionale”*** (*cod* **rd.040**) se înregistrează veniturile constatate reflectate în creditul contului ***612*** cu aceeaşi denumire.

La completarea *Raportului privind rezultatele financiare* este important de a subdiviza corect veniturile activităţii operaţionale în două grupe: venituri din vânzări şi alte venituri operaţionale. De exemplu, la întreprinderile de alimentaţie publică mijloacele băneşti încasate în casieria de operaţiuni de la clienţi trebuie să fie reflectate în componenţa veniturilor din vânzări. Valoarea bucatelor vândute prin intermediul ospătăriei uzinei care deserveşte numai salariaţii întreprinderii respective reprezintă alte venituri operaţionale.

Este posibilă şi o altă situaţie când întreprinderea achiziţionează un lot de materiale, o parte din care este destinată utilizării în procesul de producţie, iar cealaltă parte – vânzării prin intermediul magazinului întreprinderii. În acest caz prima parte a valorilor materiale va fi reflectată în contabilitate ca materiale, iar a doua parte – ca mărfuri. Dacă întreprinderea într-o perioadă

oarecare va livra unele şi aceleaşi valori prin intermediul magazinului şi nemijlocit de la depozitul întreprinderii, valoarea mărfurilor vândute prin magazin va fi reflectată în cadrul veniturilor din vânzări, iar valoarea materialelor de la depozit – în cadrul altor venituri operaționale.

În afară de cele menționate mai sus, în componența altor venituri operaționale pot fi arătate: valoarea altor active curente vândute la prețuri de livrare fără TVA şi accize; sumele de primit pentru activele nemateriale şi materiale pe termen lung, predate în arendă curentă; amenzile calculate de primit şi alte sancțiuni pentru încălcarea clauzelor contractelor economice; sumele pretențiilor (reclamațiilor) acceptate de cumpărători şi clienți; sumele creanțelor salariaților aferente recuperării prejudiciului material, care urmează să fie plătite în perioada de gestiune curentă; valoarea compensării cheltuielilor aferente comenzilor de producție anulate; valoarea materialelor obținute din produsele rebutate la prețuri de utilizare posibilă; valoarea plusurilor de valori materiale şi de mărfuri constatate cu ocazia inventarierii; veniturile din vânzarea documentelor băneşti; sumele în care valoarea realizabilă netă depăşeşte valoarea stocurilor de mărfuri şi materiale la evaluarea precedentă în limitele costului acestora etc.

Pornind de la datele prezentate în tabelul 13.3, alte venituri operaționale ale întreprinderii „Modern" realizate în cursul trimestrului IV cuprind:

• *sumele amenzilor pentru nerespectarea clauzelor contractuale*	*1 750 lei (tab.13.3, oper. nr.40)*
• *suma lipsurilor de materiale de recuperat*	*430 lei (tab.13.3, oper. nr.76)*
• *valoarea de vânzare a investițiilor pe termen scurt realizate*	*10 200 lei (tab.13.3, oper. nr.85)*
Total	*12 380 lei.*

Ținând cont de alte venituri operaționale obținute în primele 9 luni ale anului de gestiune (tabelul 13.2) în rândul 040 din Raportul privind rezultatele financiare se indică suma de 42 921 lei (30 541 + 12 380).

În postul ***„Cheltuieli comerciale"*** (*cod* ***rd.050***) se reflectă cheltuielile aferente vânzării produselor finite, mărfurilor şi serviciilor contabilizate în debitul contului *712* ***„Cheltuieli comerciale"***.

În conformitate cu cerințele ***S.N.C. 2 „Componența consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii"***, cheltuielile comerciale cuprind: cheltuielile de ambalare; cheltuielile de transport; cheltuielile de reclamă; cheltuielile pentru reparații cu termen de garanție şi deservire cu termen de garanție; cheltuielile de marketing; cheltuielile privind retribuirea muncii vânzătorilor, casierilor, hamalilor şi altui personal legat nemijlocit de vânzarea mărfurilor; cheltuielile pentru retribuirea muncii bucătarilor şi ospătarilor la întreprinderile de alimentație publică; achitarea serviciilor prestate de organizațiile de desfacere,

de intermediere, de comerţ exterior; cheltuielile privind procurarea licenţelor de export; cheltuielile privind întocmirea declaraţiilor vamale; cheltuielile privind crearea rezervei pentru datorii dubioase etc.

La întocmirea *Raportului privind rezultatele financiare* în postul ***„Cheltuieli comerciale”***, în afară de cheltuielile sus-menţionate, legate nemijlocit de desfacerea produselor, mărfurilor şi serviciilor, se înregistrează de asemenea pierderile din returnarea şi reducerea preţurilor la produsele (mărfurile) vândute. Întreprinderea poate să creeze rezerve pentru returnarea şi reducerea preţurilor aferente mărfurilor vândute. În acest caz în componenţa cheltuielilor comerciale va fi reflectată suma defalcărilor efectuate de întreprindere în rezerva menţionată în decursul perioadei de gestiune.

În exemplul dat cheltuielile comerciale ale întreprinderii „Modern” realizate în decursul trimestrului IV cuprind următoarele elemente:

• *defalcări în rezerva pentru datorii dubioase*	*2 400 lei (tab.13.3, oper. nr.5)*
• *uzura mijloacelor fixe utilizate în scopuri comerciale*	*500 lei (tab.13.3, oper. nr.7)*
• *valoarea materialelor consumate pentru ambalarea produselor finite*	*1 250 lei (tab.13.3, oper. nr.12)*
• *salarizarea muncitorilor care participă la ambalarea produselor finite*	*3 500 lei (tab.13.3, oper. nr.16)*
• *contribuţiile pentru asigurările sociale de la suma salariului muncitorilor care participă la ambalarea produselor finite*	*1 015 lei (tab.13.3, oper. nr.17)*
• *reduceri de preţuri pentru calitatea inferioară a produselor*	*450 lei (tab.13.3, oper. nr.53)*
• *cheltuieli de transport aferente desfacerii produselor*	*1 850 lei (tab.13.3, oper. nr.55)*
• *valoarea ambalajului utilizat la ambalarea produselor finite*	*540 lei (tab.13.3, oper. nr.57)*
Total	*11 505 lei.*

În rândul „Cheltuieli comerciale” din Raportul privind rezultatele financiare se reflectă suma totală care include şi rezultatele pentru primele 9 luni ale anului de gestiune din tabelul 13.2, adică 46 229 lei (34 724 + 11 505).

În postul ***„Cheltuieli generale şi administrative”*** (*cod* ***rd.060***) se înregistrează cheltuielile aferente gestiunii întreprinderii acumulate în debitul contului ***713 „Cheltuieli generale şi administrative”***.

Evidenţierea cheltuielilor de gestiune într-un rând distinct în *Raportul privind rezultatele financiare* are scopul să prezinte informaţia privind nivelul acestor cheltuieli proprietarilor întreprinderii şi altor utilizatori de rapoarte financiare. Practica demonstrează că la întocmirea *Raportului privind rezultatele financiare* conducerea întreprinderii uneori tinde să diminueze mărimea cheltuielilor generale şi administrative pe seama raportării acestora la costul vânzărilor sau la cheltuielile comerciale.

La înregistrarea în *Raportul privind rezultatele financiare* a datelor referitoare la cheltuielile de gestiune este necesar să se țină cont de prevederile ***S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"***, potrivit căruia în componența cheltuielilor generale și administrative se includ: cheltuielile privind retribuirea muncii personalului de administrație și economic cu contribuțiile pentru asigurările sociale; uzura, reparația și întreținerea mijloacelor fixe cu destinație generală gospodărească; amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală gospodărească; uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu destinație generală gospodărească; cheltuielile de reprezentare; cheltuielile pentru întreținerea transportului auto de serviciu; achitarea serviciilor cu caracter general și administrativ prestate întreprinderii; cheltuielile pentru organizarea adunărilor generale ale acționarilor; cheltuielile de deplasare a personalului de administrație; cheltuielile pentru pregătirea cadrelor; cheltuielile de binefacere și sponsorizare; cheltuielile pentru investiții, raționalizare și lucrări de cercetări științifice; impozitele și taxele, cu excepția impozitului pe venit, prevăzute de legislație etc.

Pornind de la datele prezentate în tabelul 13.3, cheltuielile generale și administrative suportate de S.A. „Modern" în cursul trimestrului IV constituie:

- *plata pentru asigurarea bunurilor cu destinație generală — 950 lei (oper. nr.3)*
- *cheltuieli de abonare aferente trimestrului IV — 2 000 lei (oper. nr.4)*
- *uzura mijloacelor fixe cu destinație generală gospodărească — 2 800 lei (oper. nr.7)*
- *amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală gospodărească — 306 lei (oper. nr.8)*
- *valoarea materialelor consumate pentru necesitățile generale gospodărești — 800 lei (oper. nr.12)*
- *retribuirea muncii personalului de administrație — 17 050 lei (oper. nr.16);*
- *defalcări pentru asigurările sociale de la suma salariilor personalului de administrație — 4 945 lei (oper. nr.17)*
- *impozite și taxe locale — 2 300 lei (oper. nr.27)*
- *valoarea energiei electrice — 12 000 lei (oper. nr.46)*
- *valoarea serviciilor poștale și telegrafice — 400 lei (oper. nr.46)*
- *cheltuieli de reprezentare — 1 400 lei (oper. nr.60)*
- *cheltuieli de deplasare — 1 140 lei (oper. nr.64)*
- *servicii bancare — 180 lei (oper. nr.70)*
- *suma TVA aferentă lipsurilor de materiale în cazul când nu este constatată persoana vinovată — 96 lei (oper. nr.74)*

Total — 46 367 lei.

Ținând cont de cheltuielile generale și administrative efectuate în primele 9 luni ale anului de gestiune din tabelul 13.2, în rândul 060 din Raportul privind rezultatele financiare se reflectă suma de 158 473 lei (112 106 + 46 367).

În postul ***„Alte cheltuieli operaționale"*** (*cod* ***rd.070***) din *Raportul privind rezultatele financiare* se reflectă cheltuielile înregistrate în debitul contului ***714 „Alte cheltuieli operaționale"***.

O parte din cheltuielile nominalizate poartă un caracter normal (justificat), de exemplu, valoarea de bilanț a activelor curente realizate, cu excepția produselor, mărfurilor și serviciilor prestate; dobânzile aferente creditelor și împrumuturilor primite, cu excepția cazurilor de capitalizare a acestora; cheltuielile de emisiune și difuzare a titlurilor de valoare; plata calculată pentru activele luate în arendă curentă; sumele cheltuielilor curente anticipate trecute la cheltuielile perioadei de gestiune; sumele diferenței dintre costul stocurilor de mărfuri și materiale și valoarea realizabilă netă a acestora etc.

Totodată cealaltă parte din alte cheltuieli operaționale poartă un caracter neproductiv (anormal), de exemplu, lipsurile și pierderile din deteriorarea valorilor peste normele perisabilității naturale; amenzile, penalitățile și despăgubirile spre plată; dobânzile aferente împrumuturilor restante și sancțiunile de credit; costul rebutului definitiv; cheltuielile privind remedierea rebuturilor; sumele creanțelor compromise trecute la cheltuieli (cu excepția datoriilor pentru produse, mărfuri și servicii); consumurile indirecte de producție constante nerepartizate în legătură cu utilizarea insuficientă a capacității normative de producție.

În conformitate cu operațiunile economice efectuate de S.A. „Modern", alte cheltuieli operaționale realizate în cursul trimestrului IV cuprind:

• *dobânzi aferente creditelor primite*	*2 600 lei (tab.13.3, oper. nr.67)*
• *valoarea lipsurilor materialelor*	*780 lei (tab.13.3, oper. nr.73)*
• *valoarea de bilanț a investițiilor pe termen scurt vândute*	*10 000 lei (tab.13.3, oper. nr.86)*
Total	*13 380 lei.*

În decursul primelor 9 luni ale anului de gestiune întreprinderea a suportat alte cheltuieli operaționale în sumă de 38 140 lei (tabelul 13.2) și în rândul 070 din Raportul privind rezultatele financiare se indică suma de 51 520 lei (38 140 + 13 380).

În postul ***„Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)"*** (*cod* ***rd.080***) se reflectă rezultatul financiar determinat în modul următor: la profitul brut (pierderea) arătat în rândul *030* se însumează alte venituri operaționale (*rd.040*), iar din suma obținută se scad cheltuielile comerciale (*rd.050*), cheltuielile generale și administrative (*rd.060*) și alte cheltuieli operaționale (*rd.070*).

Pornind de la datele din exemplul nostru, rezultatul negativ (pierderile) din activitatea operațională a S.A. „Modern" constituie 19 982 lei (193 319 + 42 921 – – 46 229 – 158 473 – 51 520).

Rezultatul din activitatea operațională oferă utilizatorilor de rapoarte financiare o imagine fidelă privind mărimea profitului (pierderii) obținut de întreprindere în perioada de gestiune din felurile de activități determinate de statutul acesteia, care sunt, în fond, ordinare şi se reînnoiesc încontinuu.

Următoarele posturi ale *Raportului privind rezultatele financiare* sunt legate de activitățile suplimentare ale întreprinderii, cum sunt activitatea de investiții şi cea financiară.

În postul ***„Rezultatul din activitatea de investiții: profit (pierdere)"*** (*cod **rd.090***) se reflectă diferența dintre venituri şi cheltuieli din operațiunile legate de existența şi mişcarea activelor pe termen lung.

În calitate de venituri din activitatea de investiții pot servi: valoarea activelor pe termen lung vândute la prețuri de livrare fără TVA şi accize; dividendele de primit aferente acțiunilor; dobânzile la titlurile de valoare procurate şi împrumuturile acordate; veniturile din cotele de participare la capitalul statutar al altor întreprinderi; sumele ecartului de reevaluare aferente activelor pe termen lung ieşite; valoarea plusurilor de active pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii; valoarea materialelor obținute din lichidarea mijloacelor fixe peste valoarea rămasă calculată anticipat şi alte venituri acumulate în creditul contului ***621 „Venituri din activitatea de investiții"***.

La determinarea rezultatului financiar din activitatea de investiții în categoria cheltuielilor pot să figureze: valoarea de bilanț a activelor pe termen lung ieşite; cheltuielile aferente ieşirii activelor pe termen lung; sumele reducerilor aferente activelor pe termen lung ieşite; sumele lipsurilor şi pierderilor activelor pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii şi alte cheltuieli contabilizate în debitul contului ***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"***.

În exemplul nostru rezultatul din activitatea de investiții a întreprinderii „Modern" se determină în felul următor:

• *valoarea de vânzare a mijloacelor fixe vândute*	*21 090 lei (tab.13.3, oper. nr.25)*
• *dobânzile de primit aferente obligațiunilor procurate*	*3 000 lei (tab.13.3, oper. nr.78)*
• *cota valorii de răscumpărare a mijloacelor fixe transmise în arendă finanțată*	*2 083 lei (tab.13.3, oper. nr.93)*
Total venituri din activitatea de investiții	*26 173 lei;*
• *valoarea de bilanț a mijloacelor fixe vândute*	*12 992 lei (tab.13.3, oper. nr.22)*
• *cota valorii de bilanț a mijloacelor fixe transmise în arendă finanțată*	*2 167 lei (tab.13.3, oper. nr.94)*
Total cheltuieli din activitatea de investiții	*15 159 lei;*
Total rândul 090 „Rezultatul din activitatea de investiții"	*11 014 lei (26 173 – 15 159).*

În postul ***„Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)"*** (*cod **rd.100***) se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor legate de modificările în mărimea și structura capitalului propriu și mijloacelor împrumutate.

La determinarea rezultatului financiar din activitatea financiară în componența veniturilor pot fi reflectate: chiria (dobânda) calculată aferentă activelor pe termen lung predate în arendă finanțată; valoarea activelor primite cu titlu gratuit; veniturile din diferențele de curs aferente conturilor valutare și operațiunilor în valută străină; subvențiile de stat primite; încasările de la sponsori; sumele datoriilor creditoare și de deponent cu termenul de prescripție expirat; veniturile (redevențele) de primit rezultate din transmiterea în folosință a activelor nemateriale și alte venituri contabilizate în creditul contului ***622 „Venituri din activitatea financiară"***.

Cheltuielile activității financiare cuprind: plățile (dobânda) aferente activelor pe termen lung luate în arendă finanțată; pierderile din diferențele de curs aferente conturilor valutare și operațiunilor în valută străină; sumele avansurilor pe termen lung acordate anterior și nereclamate trecute la cheltuieli; plățile (redevențele) calculate pentru activele nemateriale luate în folosință și alte cheltuieli acumulate în debitul contului ***722 „Cheltuieli ale activității financiare"***.

Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru, rezultatul din activitatea financiară a S.A. „Modern" se determină în felul următor:

• *dobânda pentru mijloacele fixe predate în arendă finanțată*	*2 650 lei (tab.13.3, oper. nr.41)*
• *valoarea automobilului primit gratuit*	*20 000 lei (tab.13.3, oper. nr.58)*
• *veniturile (redevențele) din transmiterea în folosință a activelor nemateriale*	*6 083 lei (tab.13.3, oper. nr.71)*
• *diferența favorabilă de curs valutar aferentă contului valutar*	*150 lei (tab.13.3, oper. nr.92)*
Total venituri din activitatea financiară	*28 883 lei;*
• *diferența nefavorabilă de curs valutar aferentă datoriilor în valuta străină*	*1 000 lei (tab.13.3, oper. nr.37)*
Total cheltuieli din activitatea financiară:	*1 000 lei;*
Total rândul 100 „Rezultatul din activitatea financiară"	*27 883 lei (28 883 – 1 000).*

În postul ***„Rezultatul din activitatea economico-financiară: profit (pierdere)"*** (*cod **rd.110***) se înregistrează profitul sau pierderea obținută de întreprindere în cursul perioadei de gestiune din toate felurile de activități. Acest rezultat se determină prin însumarea datelor din rândurile ***„Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)"*** (*cod rd.080*), ***„Rezultatul din***

activitatea de investiții: profit (pierdere)" (*cod. rd.090*), ***„Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)"*** (*cod rd.100*).

Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru, rezultatul din activitatea economico-financiară a S.A. „Modern" constituie 18 915 lei [(– 19 982 + 11 014 + + 27 883)].

În postul ***„Rezultatul excepțional: profit (pierdere)"*** (*cod* ***rd.120***) se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile apărute ca rezultat al evenimentelor și operațiunilor excepționale neprevăzute.

În special, astfel de evenimente cuprind:

- calamități naturale;
- perturbări politice (acțiuni militare, revoluții);
- modificări ale legislației Republicii Moldova (hotărâri cu privire la naționalizarea, interzicerea activităților de anumită natură).

Drept consecință a unor atare evenimente pot servi următoarele cheltuieli: valoarea de bilanț anulată a activelor ieșite ca rezultat al evenimentelor excepționale; cheltuielile privind lichidarea consecințelor evenimentelor excepționale.

La întocmirea *Raportului privind rezultatele financiare* în calitate de venituri din evenimentele excepționale pot fi reflectate: sumele primite de la organele de stat, persoanele juridice și fizice aferente recuperării pierderilor din evenimentele excepționale; sumele de primit de la companiile de asigurări, valoarea realizabilă netă a bunurilor materiale obținute la ieșirea activelor ca rezultat al evenimentelor excepționale.

Din punctul de vedere al metodicii de întocmire a *Raportului privind rezultatele financiare* indicatorul ***„Rezultatul excepțional: profit (pierdere)"*** se determină ca diferență dintre rulajul creditor în cadrul contului ***623 „Venituri excepționale"*** și rulajul debitor în cadrul contului ***723 „Pierderi excepționale"***.

În exemplul nostru pierderile excepționale ale întreprinderii „Modern" aferente ieșirii mijloacelor fixe rezultate din calamități naturale constituie 2 000 lei (tab.13.3, oper. nr.75). Această sumă se arată în rândul ***„Rezultatul excepțional: profit (pierdere)"*** *din Raportul privind rezultatele financiare cu semnul „minus" (în paranteze).*

În postul ***„Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare"*** (*cod* ***rd.130***) se reflectă rezultatul financiar obținut de întreprindere în cursul perioadei de gestiune din toate felurile de activități și rezultatul excepțional. Acest indicator, numit profit contabil, se determină prin însumarea datelor din rândurile ***„Rezultatul din activitatea economico-financiară: profit (pierdere)"*** (*cod. rd.110*) și ***„Rezultatul excepțional: profit (pierdere)"*** (*cod rd.120*).

Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare realizat de S.A. „Modern" constituie 16 915 lei (18 915 – 2 000).

Profitul până la impozitare nu trebuie să fie confundat cu venitul impozabil care se determină în baza profitului contabil şi poate să devieze de la ultimul cu mărimea diferențelor permanente şi temporare. Venitul impozabil se calculează în declarația fiscală completată anual, în conformitate cu cerințele ***Codului fiscal***. Mărimea acestui venit nu se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare*.

Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare se utilizează pe larg în procesul analizei financiare pentru determinarea nivelului de rentabilitate a activelor şi altor indicatori care caracterizează eficiența activității întreprinderii.

Metodica de completare a datelor din postul ***„Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** (*cod* ***rd.140***) în rapoartele trimestriale şi anuale nu este identică.

La completarea rapoartelor ***trimestriale*** postul nominalizat reflectă suma impozitului pe venit care urmează să fie plătită la buget în rate (în avans) în cursul anului de gestiune, în conformitate cu prevederile legislației fiscale în vigoare. Astfel, potrivit cerințelor art.84 din ***Codul fiscal***, întreprinderea poate să opteze pentru una din cele două metode posibile de plată a impozitului pe venit în rate:

- în mărime egală cu 1/4 din suma calculată drept impozit spre plată pentru anul respectiv, conform cerințelor titlului II din ***Codul fiscal***;
- în mărime egală cu 1/4 din impozitul ce urma să fie plătit pentru anul precedent.

Suma impozitului pe venit calculată prin metoda acceptată de întreprinderea contribuabilă spre plată în rate se indică cu total cumulativ în postul ***„Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** din *Raportul privind rezultatele financiare* trimestrial.

În *Raportul privind rezultatele financiare* **anual** în postul nominalizat se reflectă suma totală definitivă a impozitului pe venit (economiilor privind impozitul pe venit), care urmează să fie vărsată în buget în cursul anului de gestiune, în conformitate cu calculele efectuate în declarația fiscală. Modul de reflectare în contabilitate a sumei cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit se determină de prevederile ***S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"*** şi este expus mai detaliat în cartea *"Noul sistem contabil al agenților economici din Republica Moldova"* (vol.2).

*În exemplul nostru S.A. „Modern", potrivit calculelor efectuate la întocmirea declaraţiei fiscale a reflectat în debitul contului **731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"** datorii amânate privind impozitul pe venit în sumă de 5 129 lei (înregistrarea de corectare nr.5) care se indică cu cifre negative (în paranteze) în rândul **140** din **Raportul privind rezultatele financiare.***

Postul ***„Profit net (pierdere netă)"*** (*cod* ***rd.150***) reprezintă diferenţa dintre ***„Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare"*** (*cod rd.130*) şi ***„Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** (*cod rd.140*). Datele din acest rând trebuie să corespundă cu profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune reflectate în *Bilanţul contabil* (*cod rd.590*).

În cursul completării *Raportului privind rezultatele financiare* trebuie de avut în vedere că la întocmirea rapoartelor financiare trimestriale profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune se determină prin calcul fără întocmirea formulelor contabile. La completarea rapoartelor financiare anuale rezultatul financiar net al perioadei de gestiune reprezintă diferenţa dintre rulajele debitor şi creditor ale contului ***351 „Rezultat financiar total"*** şi se reflectă în raport în baza soldului contului ***333 „Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune".***

Pornind de la datele prezentate în exemplul de mai sus, profitul net obţinut de S.A. „Modern" constituie 11 786 lei [16 915 – (–5 129)].

Mărimea profitului net prezintă un interes primordial pentru proprietarii întreprinderii, deoarece aceasta constituie sursa principală de calculare a dividendelor (veniturilor din cotele de participare). Conform deciziei proprietarilor, ea de asemenea poate fi repartizată pentru formarea rezervelor, achitarea pierderilor din anii trecuţi sau în alte scopuri. Cu ajutorul indicatorului profitului net se determină nivelul rentabilităţii capitalului propriu în procesul analizei situaţiei financiare a întreprinderii.

În continuare este prezentat *Raportul privind rezultatele financiare* completat în baza datelor expuse în subcapitolul 13.2 din prezenta lucrare.

Anexa nr.2
la S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"

RAPORTUL PRIVIND REZULTATELE FINANCIARE

de la 1 ianuarie până la 31 decembrie 200X

Indicatori	**Cod rd.**	**Perioada de gestiune**	**Perioada corespunzătoare a anului precedent**
1	2	3	4
Venitul din vânzări (611)	010	740 319	
Costul vânzărilor (711)	020	547 000	
Profitul brut (pierdere globală) (rd.010 – rd.020)	030	193 319	
Alte venituri operaţionale (612)	040	42 921	
Cheltuieli comerciale (712)	050	46 229	
Cheltuieli generale şi administrative (713)	060	158 473	
Alte cheltuieli operaţionale (714)	070	51 520	
Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere) (rd.030+rd.040-rd.050-rd.060-rd.070)	**080**	(19 982)	
Rezultatul din activitatea de investiţii: profit (pierdere) (621–721)	090	11 014	
Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere) (622–722)	100	27 883	
Rezultatul din activitatea economico-financiară: profit (pierdere) (± rd.080 ± rd.090 ± rd.100)	**110**	**18 915**	
Rezultatul excepţional: profit (pierdere) (623–723)	120	(2 000)	
Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare (± rd.110 ± rd.120)	**130**	**16 915**	
Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit (731)	140	(5 129)	
Profit net (pierdere netă) (± rd.130 ± rd.140)	**150**	**11 786**	

Conducătorul unităţii

Contabil-şef

13.3.3. Conținutul, modul de întocmire și de prezentare a Raportului privind fluxul capitalului propriu

Dispoziții generale

Raportul privind fluxul capitalului propriu constituie o parte componentă a raportului financiar anual. Evidențierea indicatorilor privind fluxul capitalului propriu într-un formular separat este legată de importanța acestei informații pentru diferiți utilizatori și, în special, pentru proprietarii întreprinderii.

Drepturile proprietarilor întreprinderii sunt multiple și diverse, însă pentru contabilitate și pentru întocmirea rapoartelor financiare un interes mai mare prezintă drepturile care vizează repartizarea activelor (în special, în cazul lichidării), precum și drepturile de proprietate asupra întreprinderii în funcțiune, în cazul vânzării, întocmirii documentelor pentru gaj etc. Una dintre cele mai importante sarcini ale *Raportului privind fluxul capitalului propriu* o constituie prezentarea acestor drepturi.

Sub aspect general, raportul în cauză caracterizează acea parte a activelor care constituie proprietatea întreprinderii. Aceasta reprezintă o garanție pentru creditori privind achitarea datoriilor în cazul lichidării întreprinderii. Anume la această parte a activelor au dreptul să pretindă proprietarii (acționarii, asociații) după satisfacerea pretențiilor patrimoniale ale creditorilor. Astfel, deși proprietarii sunt expuși unui risc maximal care este specific activității întreprinderii, ei au dreptul la tot patrimoniul rămas.

La întocmirea *Raportului privind fluxul capitalului propriu* o mare importanță are delimitarea corectă a surselor de finanțare a activelor în surse proprii și împrumutate (atrase). În acest caz apar o serie de întrebări privind gruparea surselor de formare a activelor. Pot fi incluse finanțările și încasările cu destinație specială în componența capitalului propriu? În ce grupă de surse proprii sau împrumutate trebuie să fie incluse dividendele calculate acționarilor conform rezultatelor anului? De răspunsul la aceste întrebări depinde mărimea capitalului propriu reflectat în rapoartele financiare. La rândul său, de corelația dintre sursele proprii și împrumutate de finanțare depinde aprecierea stabilității financiare a întreprinderii, a gradului de risc legat de investirea mijloacelor în activitatea acesteia.

La soluționarea problemei privind evidențierea clară a mărimii capitalului propriu în rapoartele financiare contribuie faptul că în noul ***Plan de conturi contabile*** toate conturile destinate contabilizării capitalului propriu sunt grupate în clasa **3 „Capital propriu"**. Destinația conturilor din cadrul acestei clase corespunde unor posturi anumite din formularul unic al *Raportului privind fluxul capitalului propriu* aprobat de Ministerul Finanțelor.

Modul de întocmire a Raportului privind fluxul capitalului propriu

În conformitate cu prevederile ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"***, *Raportul privind fluxul capitalului propriu* constă din 4 capitole, care cuprind date privind soldurile şi modificările părţilor componente ale capitalului propriu sub aspectul grupării prevăzute de capitolul III din *Bilanţul contabil*:

a) capital statutar şi suplimentar;
b) rezerve;
c) profit nerepartizat (pierdere neacoperită);
d) capital secundar.

Raportul privind fluxul capitalului propriu este construit astfel încât modificarea fiecărui element component al capitalului se reflectă după principiul "formulei de bilanţ":

$$\text{Sold la finele anului de gestiune precedent} + \text{Încasat (calculat)} - \text{Consumat (virat)} = \text{Sold la finele perioadei de gestiune curente}$$

De aici se observă că, spre deosebire de *Bilanţul contabil*, *Raportul privind fluxul capitalului propriu* conţine nu numai informaţii privind mărimea elementelor componente ale capitalului propriu la o dată anumită, ci şi informaţii referitoare la fluxul (majorarea şi diminuarea) acestora în cursul unui interval determinat de timp (perioadă de gestiune).

Tehnica întocmirii *Raportului privind fluxul capitalului propriu* constă în completarea fiecărui rând în baza soldurilor şi rulajelor din conturile clasei **3** a ***Planului de conturi contabile***. În coloana ***4 „La finele anului de gestiune precedent"*** cu cifre obişnuite (fără paranteze) se reflectă soldurile creditoare iniţiale aferente conturilor indicate, iar cu cifre negative (în paranteze) – soldurile debitoare iniţiale.

La completarea coloanelor 5 şi 6 ale *Raportului privind fluxul capitalului propriu* este important de reţinut că aproape toate conturile din clasa 3 sunt conturi de pasiv. Excepţie fac conturile ***313 „Capital nevărsat"***, ***314 „Capital retras"*** şi ***334 „Dividende plătite în avans"***. În coloana ***5 „Încasat (calculat)"*** se arată cu cifre obişnuite rulajele creditoare aferente conturilor de pasiv din clasa **3 „Capital propriu"**, iar cu cifre negative – rulajele debitoare aferente conturilor de activ. În coloana ***6 „Consumat (virat)"*** se reflectă cu cifre obişnuite rulajele debitoare aferente conturilor de pasiv din clasa **3 „Capital propriu"**, iar cu cifre negative – rulajele creditoare aferente conturilor de activ.

Coloana *7* ***„La finele perioadei de gestiune curente"*** se completează în baza soldurilor finale aferente conturilor de contabilizare a capitalului propriu: rulajele creditoare se reflectă cu cifre obişnuite (fără paranteze), iar cele debitoare – cu cifre negative (în paranteze).

În capitolul ***1*** al *Raportului privind fluxul capitalului propriu* este prezentată sub formă generalizată informația referitoare la fluxul capitalurilor statutar, suplimentar, nevărsat şi retras.

În postul ***„Capital statutar"*** (*cod* ***rd.010***) se arată mărimea valorii privind aporturile proprietarilor întreprinderii la patrimoniul acesteia contabilizată în contul ***311 „Capital statutar"***. În societățile pe acțiuni în postul nominalizat se reflectă valoarea nominală a acțiunilor plasate, în societățile cu răspundere limitată – valoarea părților sociale ale asociaților. În coloanele 5 şi 6 se arată sumele majorării şi micşorării capitalului statutar (efectuate în modul stabilit de legislație) după introducerea modificărilor respective în actele de constituire a întreprinderii.

Conform operațiunilor economice prezentate în tabelul 13.3, efectuate în cursul perioadei de gestiune de către întreprinderea „Modern", mărimea capitalului statutar care a constituit la începutul anului 267 890 lei, a suferit următoarele modificări. Ca urmare a majorării valorii nominale a acțiunilor plasate, capitalul statutar s-a mărit cu 2 740 lei (tabelul 13.3, oper. nr.6), ce îşi găseşte reflectare în coloana 5 din Raportul privind fluxul capitalului propriu. În legătură cu anularea acțiunilor răscumpărate de la acționari, capitalul statutar s-a micşorat cu 2 400 lei (tabelul 13.3, oper. nr.90), fiind arătat în coloana 6 din raportul specificat. Astfel, la finele perioadei de gestiune, mărimea capitalului statutar reflectată în coloana 7 a constituit 268 230 lei (267 890 + 2 740 – 2 400).

În postul ***„Capital suplimentar"*** (*cod* ***rd.020***) se reflectă fluxul capitalului suplimentar sub formă de diferență dintre prețul de realizare a acțiunilor şi valoarea nominală a acestora, precum şi sub formă de diferențe de curs aferente aporturilor valutare la capitalul statutar. La completarea *Raportului privind fluxul capitalului propriu* trebuie de luat în considerare faptul că soldul contului ***312 „Capital suplimentar"*** poate fi debitor sau creditor. În primul caz acesta se arată în raport cu cifre negative (în paranteze), în al doilea caz – fără paranteze.

În exemplul nostru în urma anulării acțiunilor răscumpărate de la acționari, a căror preț de procurare a depăşit valoarea nominală în suma totală de 200 lei (tabelul 13.3, oper. nr.90), mărimea capitalului suplimentar al întreprinderii "Modern" s-a micşorat cu această sumă. Ținând cont de soldul inițial al contului ***312 „Capital suplimentar"*** *(3 886 lei), în coloana 7, în rândul identic al raportului completat se arată suma capitalului suplimentar la finele perioadei de gestiune – 3 686 lei (3 886 – 200).*

În postul **„Capital nevărsat"** (*cod* **rd.030**) se reflectă informația privind existența și modificarea datoriilor proprietarilor întreprinderii aferente aporturilor la capitalul statutar. Atare datorii se reflectă în *Raportul privind fluxul capitalului propriu* în baza datelor contului ***313 „Capital nevărsat"*** numai cu cifre negative și se scad la completarea rândurilor de totalizare din raportul în cauză.

*În exemplul nostru acționarii de la întreprinderea „Modern" nu au datorii privind achitarea acțiunilor și, în legătură cu aceasta, postul **„Capital nevărsat"** din Raportul privind fluxul capitalului propriu nu se completează.*

În postul **„Capital retras"** (*cod* **rd.040**) se reflectă datele privind existența și mișcarea acțiunilor proprii (părților sociale) răscumpărate de la acționari (asociați). Aceste acțiuni (părți sociale) se reflectă în ***contul 314 „Capital retras"*** la valoarea de procurare și se arată în *Raportul privind fluxul capitalului propriu* cu cifre negative (în paranteze). În coloana 5 se prezintă datele privind majorarea soldului acțiunilor (părților sociale) răscumpărate, iar în coloana 6 – privind micșorarea acestora prin anulare sau revânzare.

Întreprinderea „Modern" în decursul perioadei de gestiune a răscumpărat de la acționari acțiunile proprii (tabelul 13.3, oper. nr.84), a căror valoare de procurare (5 200 lei) este prezentată în coloana 5 din Raportul privind fluxul capitalului propriu. În continuare, jumătate din acțiunile răscumpărate au fost anulate (tabelul 13.3, oper. nr.90) și, în legătură cu aceasta, suma diferenței dintre prețul de cumpărare și valoarea nominală a acțiunilor a fost trecută la capitalul suplimentar. Valoarea acțiunilor anulate (2 600 lei) se reflectă în coloana 6 din raportul specificat. Mărimea capitalului retras la finele anului, reflectată în coloana 7 cu cifre negative (în paranteze), a constituit 2 600 lei (0 + 5 200 – 2 600).

În postul **„Total c.1"** (*cod* **rd.050**) se reflectă suma totală din capitolul ***1***, calculată în felul următor: la mărimea capitalului statutar (*rd.010*) se adună (se scade) mărimea capitalului suplimentar, reflectată în *rd.020* cu cifre obișnuite (negative), și se scade mărimea capitalurilor nevărsat (*rd.030*) și retras (*rd.040*).

În capitolul **2** din raportul examinat se prezintă datele privind existența și mișcarea capitalului de rezervă al întreprinderii care cuprinde ***„Rezerve stabilite de legislație"*** (*cod* **rd.060**), ***„Rezerve prevăzute de statut"*** (*cod* **rd.070**) și ***„Alte rezerve"*** (*cod* **rd.080**). În baza datelor din conturile identice ale clasei **3** a ***Planului de conturi contabile***, în coloana 4 se reflectă rezervele de care a dispus întreprinderea la începutul perioadei de gestiune. Defalcările în fondurile de rezervă efectuate de întreprindere în cursul perioadei de gestiune în modul stabilit se arată în coloana 5. La utilizarea mijloacelor capitalului de rezervă, pentru acoperirea pierderilor sau în alte scopuri, sumele respective se reflectă în

coloana 6. Mărimea capitalului de rezervă la finele perioadei de gestiune curente se determină după principiul "formulei de bilanț" prezentate anterior.

În conformitate cu operațiunile economice prezentate în tabelul 13.3, în rezervele prevăzute de statutul întreprinderii „Modern" au fost efectuate defalcări pe seama profitului nerepartizat al anilor precedenți în sumă de 2 500 lei (tabelul 13.3, oper. nr.97) reflectat în coloana 5 din Raportul privind fluxul capitalului propriu. Soldul rezervelor prevăzute de statut a constituit la finele perioadei de gestiune 18 142 lei (15 642 + 2 500). Soldurile rezervelor stabilite de legislație (36 000 lei) şi a altor rezerve (31 453) nu s-au schimbat.

În postul ***„Total c.2"*** (*cod* ***rd.090***) se reflectă mărimea integrală a capitalului de rezervă de care dispune întreprinderea determinată prin însumarea rândurilor 060, 070 şi 080.

În capitolul *3* din *Raportul privind fluxul capitalului propriu* se prezintă informația privind existența şi mişcarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al întreprinderii.

În postul ***„Corectarea rezultatelor perioadelor precedente"*** (*cod* ***rd.100***) se reflectă informația privind rezultatele corectărilor efectuate în anul de gestiune la operațiunile aferente perioadelor precedente. În coloana 5 se reflectă suma diferențelor sub formă de profituri ale anilor precedenți, contabilizate în creditul contului ***331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente"***, iar în coloana 6 – diferențele sub formă de pierderi ale anilor precedenți, contabilizate în debitul contului nominalizat.

Soldul din rândul specificat poate fi creditor la constatarea profitului anilor precedenți şi se arată în raport cu semnul „plus" sau debitor – la constatarea pierderilor anilor precedenți şi în raport se înscrie cu semnul „minus". Este de menționat că în *Raportul privind fluxul capitalului propriu* îşi găsesc reflectare numai rezultatele financiare aferente operațiunilor, apartenența cărora anilor precedenți este confirmată documentar.

În postul ***„Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți"*** (*cod* ***rd.110***) se reflectă informația privind existența şi mişcarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți. În baza datelor din contul ***332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"*** în coloana 5 se arată acoperirea pierderilor anilor trecuți, iar în coloana 6 – utilizarea profitului nerepartizat. Soldurile din rândul respectiv al *Raportului privind fluxul capitalului propriu* pot să fie reflectate cu cifre obişnuite – în cazul existenței profitului nerepartizat sau cu cifre negative – în cazul existenței pierderilor neacoperite.

În exemplul nostru întreprinderea „Modern" a utilizat profitul nerepartizat al anilor precedenți pentru majorarea valorii nominale a acțiunilor (tabelul 13.3, oper. nr.6) și constituirea rezervelor prevăzute de statut (tabelul 13.3, oper. nr.97). În procesul efectuării operațiunilor economice numite a fost utilizat integral profitul nerepartizat al anilor precedenți, de care a dispus întreprinderea la începutul perioadei de gestiune (5 240 lei). Ca rezultat, în coloana 7 din Raportul privind fluxul capitalului propriu se arată soldul zero al profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți.

În postul ***„Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune"*** (*cod* ***rd.120***) se reflectă informația privind existența și mișcarea profitului nerepartizat (pierderii) al anului de gestiune care a rămas la dispoziția întreprinderii după impozitare.

Acest indicator se înscrie în raport după întocmirea înregistrărilor contabile privind reflectarea în contabilitate a rezultatului financiar anual. Practic, postul ***„Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune"*** din *Raportul privind fluxul capitalului propriu* se întocmește în baza soldului și rulajelor contului ***333 „Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune"***.

În exemplul ce vizează întreprinderea „Modern" profitul net al perioadei de gestiune constituie 11 786 lei. Această sumă este reflectată în Raportul privind fluxul capitalului propriu cu cifre obișnuite (fără paranteze).

În postul ***„Profitul utilizat al anului de gestiune"*** (*cod* ***rd.130***) se reflectă informația privind utilizarea profitului conform deciziei proprietarilor întreprinderii efectuată în cursul anului și contabilizată în contul ***334 „Dividende plătite în avans"***. În acest caz în coloana 5 se arată suma profitului utilizat, iar în coloana 6 – trecerea acestuia la diminuarea rezultatului perioadei de gestiune la finele anului. Datele din acest rând se reflectă în *Raportul privind fluxul capitalului propriu* numai cu cifre negative și se scad la completarea rândurilor de totalizare din cadrul raportului în cauză.

În postul ***„Total c.3"*** (*cod* ***rd.140***) se reflectă mărimea totală a profitului nerepartizat (pierderilor neacoperite) care se determină prin însumarea rândurilor următoare: ± *100* ± *110* ± *120* – *130*.

În capitolul ***4*** din *Raportul privind fluxul capitalului propriu* se reflectă datele referitoare la existența și mișcarea capitalului secundar al întreprinderii.

În postul ***„Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"*** (*cod* ***rd.150***) se reflectă informația privind diferențele rezultate la întreprindere din reevaluarea activelor pe termen lung. Postul în cauză este un post de regularizare: diferențele din reevaluare se evidențiază în contul ***341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"*** până la momentul ieșirii activelor, atunci când suma ecartului de reevaluare efectuat anterior se trece la veniturile

din activitatea de investiții, iar suma reducerii – la cheltuielile activității de investiții.

La completarea *Raportului privind fluxul capitalului propriu* în coloana 5 se reflectă sumele ecartului de reevaluare a activelor pe termen lung şi trecerea la cheltuieli a sumelor reducerii aferente activelor ieşite. În coloana 6 din raportul specificat se indică sumele reducerii activelor pe termen lung şi trecerea la venituri a sumelor ecartului de reevaluare aferentă activelor ieşite. Soldurile aferente postului în cauză pot fi arătate cu cifre obişnuite (în cazul când sumele ecartului de reevaluare depăşesc sumele reducerilor la data raportată) sau cu cifre negative (în cazul când sumele reducerilor depăşesc sumele ecartului de reevaluare).

*În exemplul nostru, la întreprinderea „Modern", în Raportul privind fluxul capitalului propriu, în rândul **„Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"**, în coloana 5 este arătată suma ecartului de reevaluare a activelor pe termen lung care a fost efectuat în perioada de gestiune în valoare de 3 400 lei (tabelul 13.3, oper. nr.91). În coloana 6 din acest raport se indică datoriile amânate privind impozitul pe venit în sumă de 850 lei calculate din suma ecartului din reevaluare (înregistrarea de corectare nr.6). Soldul final al diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung alcătuieşte 2 250 lei (3 400 – 850) care se reflectă în coloana 7 din Raportul privind fluxul capitalului propriu.*

În postul ***„Subvenții"*** (*cod* ***rd.160***) se reflectă informația privind existența şi mişcarea subvențiilor de stat. În baza datelor din contul ***342 „Subvenții întreprinderilor de stat"*** în coloana 5 din *Raportul privind fluxul capitalului propriu* se arată constatarea subvențiilor contabilizate prin metoda de capital, iar în coloana 6 – constatarea subvențiilor ca venit sau restituirea acestora.

În postul ***„Total c.4"*** (*cod* ***rd.170***) se reflectă mărimea totală a capitalului secundar al întreprinderii care se determină prin însumarea rândurilor: ±*150* + *160.*

Postul ***„Total"*** (*cod* ***rd.180***) din *Raportul privind fluxul capitalului propriu* se calculează ca suma totalurilor din cele patru capitole componente ale raportului în cauză: *rd.050* + *rd.090* ± *rd.140* ± *rd.170.*

În continuare este prezentat *Raportul privind fluxul capitalului propriu* completat în baza datelor din exemplul expus în subcapitolul 13.2 din prezenta lucrare.

Anexa nr.3
la S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"

RAPORTUL PRIVIND FLUXUL CAPITALULUI PROPRIU

de la 1 ianuarie până la 31 decembrie 200X

Nr. cap.	INDICATORI	Cod rd.	La finele anului de gestiune precedent	Încasat (calculat)	Consumat (virat)	La finele perioadei de gestiune curente
1	2	3	4	5	6	7
1	**Capital statutar şi suplimentar** Capital statutar (311)	010	267 890	2 740	2 400	268 230
	Capital suplimentar (312)	020	3 886		200	3 686
	Capital nevărsat (313)	030	( )			( )
	Capital retras (314)	040	( )	(5 200)	(2 600)	(2 600)
	Total c.1 (rd.010 ± rd.020 – – rd.030 – rd.040)	**050**	**271 776**	**(2 460)**	**0**	**269 316**
2	**Rezerve** Rezerve stabilite de legislaţie (321)	060	36 000			36 000
	Rezerve prevăzute de statut (322)	070	15 642	2 500		18 142
	Alte rezerve (323)	080	31 453	0		31 453
	Total c.2 (rd.060 + rd.070 + rd.080)	**090**	**83 095**	**2 500**		**85 595**
3	**Profit nerepartizat (pierdere neacoperită)** Corectarea rezultatelor perioadelor precedente (331)	100				
	Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi (332)	110	5 240		5 240	
	Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune (333)	120		11 786		11 786
	Profit utilizat al anului de gestiune (334)	130	( )			( )
	Total c.3. (± rd.100 ± rd.110 ± ± rd.120 – rd.130)	**140**	**5 240**	**11 786**	**5 240**	**11 786**
4	**Capital secundar** Diferenţe din reevaluarea activelor pe termen lung (341)	150		3 400	850	2 550
	Subvenţii (342)	160				
	Total c.4 (± rd.150 + rd.160)	**170**		**3 400**	**850**	**2 550**
	TOTAL GENERAL (rd.050 + + rd.090 ± rd.140 ± rd.170)	**180**	**360 111**	**15 226**	**6 090**	**369 247**

Conducătorul unităţii

Contabil-şef

13.3.4. Conținutul și modul de întocmire a Raportului privind fluxul mijloacelor bănești

Dispoziții generale

Bilanțul contabil și *Raportul privind rezultatele financiare* examinate în paragrafele precedente prezintă modificările intervenite în resursele financiare ale întreprinderii în cursul perioadei de gestiune în baza principiului specializării exercițiilor și concepției privind profitul. Este de remarcat că mărimea profitului nu coincide cu suma mijloacelor bănești primite. Se întâmplă că întreprinderea a încheiat perioada de gestiune obținând un profit mare, dar dispune de puțini bani. Totodată este evident că mijloacele bănești sunt necesare pentru desfășurarea activității economice, întrucât, de regulă, anume cu numerar se achită salariile, datoriile și cheltuielile. Prin urmare, pentru a crea o imagine complexă a situației financiare a întreprinderii, utilizatorii au nevoie de informații privind volumul și deplasarea mijloacelor bănești ale întreprinderii, modificarea soldurilor acestora în cursul perioadei de gestiune. Aceasta condiționează necesitatea întocmirii *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești.*

Astfel, obiectivul întocmirii *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* constă în dezvăluirea informației suplimentare despre modificările intervenite în resursele financiare ale întreprinderii din punctul de vedere al încasării și plății mijloacelor bănești. În *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* se reflectă fluxurile mijloacelor bănești și creșterea acestora din diferite tipuri de activități (operațională, de investiții, financiară), precum și în legătură cu decontările aferente dobânzilor, dividendelor și impozitelor. Aceste date nu le furnizează nici *Bilanțul contabil*, nici *Raportul privind rezultatele financiare.*

Modul de întocmire și prezentare a *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* de către agenții economici din Republica Moldova este reglementat de prevederile ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"***, ***S.N.C. 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor bănești"*** și comentariile privind aplicarea acestora.

În prezent toți agenții economici din Republica Moldova care utilizează **sistemul contabil complet** întocmesc și prezintă utilizatorilor *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* trimestrial, cu total cumulativ de la începutul anului de gestiune.

Informația conținută în raportul specificat permite a aprecia capacitatea întreprinderii de a atrage și a utiliza mijloacele bănești și de a determina necesitățile acesteia în resurse bănești pe o perioadă determinată.

Conform prevederilor S.N.C., în contextul *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* se consideră mijloace bănești ***mijloacele bănești propriu-zise*** și ***echivalentele acestora***.

Din prima categorie fac parte:

- numerarul în casierie care se află la dispoziția întreprinderii (monede, bancnote, valută);

- depunerile în conturile de decontare, valutare, curente, speciale şi alte conturi bancare cu destinaţie specială (cu excepţia depozitelor);
- mijloacele în acreditive, carnete de cecuri, cartele de credit.

Echivalentele mijloacelor băneşti cuprind:
- transferuri băneşti în expediţie şi
- documente băneşti (mărci poştale, cecuri de voiaj, timbre ale taxei de stat, cecuri ale companiilor şi băncilor străine, bilete de călătorie achitate, bilete de odihnă şi tratament etc. aflate în casieria întreprinderii).

După cum s-a remarcat anterior, conform *S.N.C. 7*, *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti* se întocmeşte în baza ***metodei de casă*** a contabilităţii, spre deosebire de alte formulare ale rapoartelor financiare bazate pe principiul specializării exerciţiilor. Aceasta înseamnă că toate încasările mijloacelor băneşti şi echivalentelor acestora se reflectă în raportul menţionat la sumele încasate efectiv în casierie sau înregistrate în conturile bancare ale întreprinderii, iar plata acestora – la sumele plătite efectiv din casierie sau transferate de pe conturile bancare. În cadrul acestei scheme operaţiunile se consideră încheiate în ziua în care au fost suportate cheltuielile efective sau au fost primiţi banii reali în casierie sau pe conturile bancare.

Încasările sau plata mijloacelor băneşti aferente operaţiunilor valutare trebuie să se recalculeze la cursul în vigoare la data plăţii.

La întocmirea unui raport detaliat toate mijloacele băneşti şi echivalentele lor (inclusiv cele legate) se însumează şi se reflectă la sume totale (separat încasările şi separat plăţile). Însă trebuie să se ia în considerare că fluxul mijloacelor băneşti aferent încasărilor şi plăţilor în numele terţilor poate fi prezentat în raport şi în baza netă (adică în baza formulei „încasări minus plăţi").

Este de menţionat că în *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti* nu se contabilizează operaţiunile care nu cuprind deplasarea mijloacelor băneşti, deşi acestea influenţează mărimea profitului net. Aceste operaţiuni cuprind:
- amortizarea;
- uzura activelor pe termen lung;
- impozite amânate;
- operaţiuni în bază de barter;
- alte operaţiuni nebăneşti.

***De exemplu**, întreprinderea cumpărătoare a efectuat la 20 martie a anului de gestiune un avans furnizorului în contul achitării utilajului procurat în sumă de 15 000 lei. La 5 aprilie cumpărătorului i s-a livrat utilaj în sumă de 50 000 lei. La 10 aprilie cumpărătorul a achitat încă 30 000 lei contra numerar, iar la suma datoriei rămase (5 000 lei) a livrat mărfuri.*

În Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti al cumpărătorului aceste operaţiuni vor fi înregistrate în modul următor: în trimestrul I în raport va fi

reflectată plata mijloacelor băneşti în sumă de 15 000 lei, în trimestrul II – 30 000 lei. Achitarea utilajului contra mărfuri în sumă de 5 000 lei nu va fi reflectată în Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti, întrucât mijloacele băneşti nu au participat la aceste calcule.

Deplasarea internă a mijloacelor băneşti de asemenea nu se tratează ca încasări sau plăţi ale mijloacelor băneşti şi nu se reflectă în *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti*. Aceste deplasări cuprind:

- deschiderea acreditivelor;
- procurarea documentelor băneşti, cartelelor de credit (cardurilor);
- înregistrarea transferurilor băneşti în expediţie în conturile bancare;
- primirea mijloacelor băneşti de pe conturile de decontare şi alte conturi bancare în casierie şi viceversa.

***De exemplu**, la 30 iunie întreprinderea a primit de pe contul de decontare în casierie 45 000 lei pentru plata salariilor pe luna iunie.*

La 1–2 iulie lucrătorii întreprinderii au primit salarii în sumă de 41 500 lei, iar suma rămasă (3 500 lei) a fost depusă la 2 iulie la bancă pe contul de deponent.

*În cazul dat, la întocmirea **Raportului privind fluxul mijloacelor băneşti** pe trimestrul II această operaţiune nu va fi reflectată, întrucât a avut loc doar deplasarea internă a mijloacelor băneşti de pe contul de decontare în casierie care este reflectată în conturile corespunzătoare de evidenţă a mijloacelor băneşti.*

*Plata mijloacelor băneşti va fi reflectată în raport pe trimestrul III la suma salariilor plătite (41 500 lei). Predarea sumei neutilizate (3 500 lei) pe contul de deponent nu va fi reflectată în **Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti**, întrucât reprezintă deplasarea internă a mijloacelor băneşti din casierie pe contul de deponent.*

Operaţiunile examinate mai sus reprezintă „gestiunea operaţiunilor băneşti ale întreprinderii” şi sunt reflectate numai în conturile de evidenţă a mijloacelor băneşti.

Este necesar de asemenea să se ia în considerare faptul că, în conformitate cu ***S.N.C.** 7*, titlurile de valoare pe termen scurt cu lichiditate înaltă (obligaţiuni, bonuri de tezaur de stat cu scadenţa sub un an) procurate de întreprindere în scopul revânzării, precum şi mijloacele pe conturile de depozit, nu se includ în categoria mijloacelor băneşti. Cumpărarea (vânzarea) activelor specificate este legată de încasarea (plata) mijloacelor băneşti care trebuie să fie reflectate în capitolul *„Activitatea operaţională”* din *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti*.

Metode de întocmire a Raportului privind fluxul mijloacelor bănești

În practica mondială se utilizează două metode de întocmire a *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești*: ***directă*** și ***indirectă***. Metoda de întocmire a raportului depinde, în primul rând, de faptul, cum se determină ***fluxul net*** (creșterea sau diminuarea) al mijloacelor bănești în cadrul activității operaționale de bază.

Metoda directă. În cazul aplicării metodei directe fluxul net al mijloacelor bănești în cadrul activității operaționale de bază se determină prin însumarea tuturor încasărilor mijloacelor bănești rezultate din aceasta și scăderea din suma obținută a tuturor cheltuielilor condiționate de activitatea operațională. În mod analog se calculează fluxul net al mijloacelor bănești din alte tipuri de activități, apoi se determină fluxul net total al mijloacelor bănești din toate tipurile de activități. Această metodă permite a arăta sursele de bază ale afluxului și direcțiile retragerii mijloacelor bănești, a trage concluziile operative privind suficiența mijloacelor pentru plățile aferente datoriilor curente, stabilește interconexiunea dintre suma de vânzare și suma încasată.

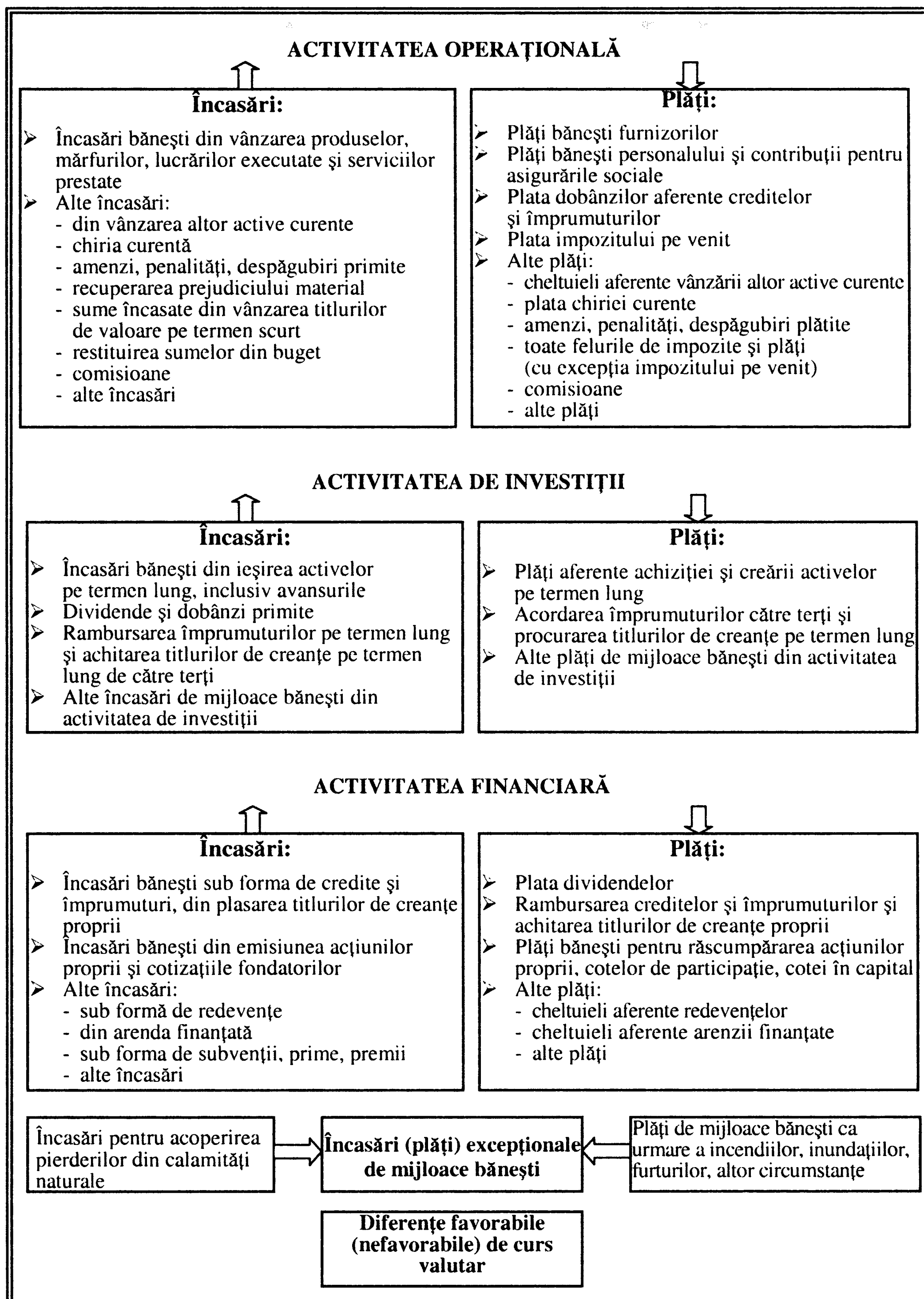
Metoda indirectă. Potrivit acestei metode, drept bază se acceptă rezultatul net din activitatea operațională calculat prin metoda specializării exercițiilor, care ulterior se corectează, ținându-se cont de modificările survenite în cursul perioadei de gestiune în mărimea stocurilor de materiale, creanțelor și datoriilor curente aferente activității operaționale, articolelor nebănești (amortizarea, amânarea impozitelor etc.), în rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești. Cu alte cuvinte, la rezultatul net se adună și se scad toate posturile aferente activității operaționale care nu includ fluxul mijloacelor bănești, dar influențează asupra mărimii profitului net, respectiv, micșorându-l sau majorându-l. Calculul fluxului net al mijloacelor bănești pe alte tipuri de activități (de investiții, financiară) în cazul utilizării metodelor directă și indirectă se efectuează identic.

Structura, conținutul și modul de întocmire a Raportului privind fluxul mijloacelor bănești

Conform prevederilor ***S.N.C.*** *7*, toți agenții economici din Republica Moldova întocmesc *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* prin ***metoda directă***, în baza datelor din registrele contabile la conturile de evidență a mijloacelor bănești (grupa 24) și documentele primare cu total cumulativ de la începutul anului de gestiune (în scopul verificării se recomandă să se utilizeze metoda indirectă).

Utilizarea metodei directe permite a generaliza în raport toate încasările și plățile reale ale mijloacelor bănești pe tipuri de activități ale întreprinderii.

Structura raportului este prezentată detaliat în schema 13.4.



Schema 13.4. Clasificarea încasărilor şi plăţilor mijloacelor băneşti pe tipuri de activităţi

Din schema prezentată se observă că fluxul mijloacelor bănești se generalizează în raport pe trei capitole de bază care corespund activităților desfășurate de întreprindere:

- ***operațională*** (de bază) pentru care este creată întreprinderea și care în majoritatea cazurilor generează venituri de bază;
- ***de investiții*** care include procurarea și vânzarea activelor nemateriale, materiale și financiare pe termen lung, acordarea împrumuturilor;
- ***financiară*** care este menită să asigure cu resurse financiare necesare cele două tipuri precedente de activități.

Separat se reflectă încasările și plățile mijloacelor bănești aferente situațiilor excepționale, precum și diferențele de curs favorabile și nefavorabile apărute în urma modificărilor intervenite în cursurile de schimb valutar.

Tehnica întocmirii *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* constă în completarea fiecărei coloane a acestuia prin generalizarea și gruparea datelor contabilității curente pe conturile de evidență a mijloacelor bănești (grupa 24), în funcție de tipul de activitate, sursele încasărilor și direcțiilor cheltuirii banilor. În acest caz intrarea (încasarea) mijloacelor bănești se reflectă în coloanele corespunzătoare ale raportului cu semnul „plus" (fără semne și paranteze), iar ieșirea (plata) – cu semnul „minus" (în paranteze).

Gruparea fluxurilor mijloacelor bănești pe capitole care corespund direcțiilor activității permite a reflecta influența fiecăruia asupra situației mijloacelor bănești ale întreprinderii.

Activitatea operațională

Conform prevederilor S.N.C, **activitatea operațională** reprezintă activitatea curentă de bază a întreprinderii în vederea obținerii veniturilor care este prevăzută de statut și permanent se reînnoiește (sau activitatea care urmărește în calitate de obiectiv principal obținerea profitului). Din activitatea operațională fac parte și alte feluri de activitate curentă a întreprinderii desfășurate pe lângă cea de bază, dar nelegate de activitățile de investiții și financiară.

Drept surse ale încasării mijloacelor bănești din activitatea operațională de bază servesc, de regulă, vânzarea produselor, mărfurilor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor. Direcțiile tipice ale cheltuirii mijloacelor bănești în cadrul activității operaționale de bază sunt: cumpărarea materiilor prime și materialelor, mărfurilor, plata salariilor, dobânzilor, impozitelor. Sursele încasării și plății mijloacelor bănești din alte tipuri de activitate operațională reprezintă alte operațiuni economice care asigură îndeplinirea funcțiilor

comerciale şi de producţie ale întreprinderii, dar nelegate de activităţile de investiţii şi operaţională.

Fluxul mijloacelor băneşti legat de activitatea operaţională se generalizează în ***capitolul I*** al raportului ***„Activitatea operaţională”*** (rândurile 010–080).

În postul ***„Încasări băneşti din vânzări”*** (*cod* ***rd.010***) se înregistrează încasările efective de mijloace băneşti (inclusiv TVA şi accizele) de la cumpărători şi clienţi pentru produsele, mărfurile vândute, lucrările executate, serviciile prestate. Aceste încasări cuprind atât achitarea nemijlocită a facturilor comerciale ale perioadei de gestiune curente, cât şi plata anticipată şi avansurile (primite de la cumpărători şi clienţi în contul livrării viitoare a produselor, executării lucrărilor, prestării serviciilor), încasările în contul achitării creanţelor aferente facturilor comerciale, achitarea cambiilor primite anterior.

Vom ilustra modul de întocmire a *Raportului anual privind fluxul mijloacelor băneşti* în baza exemplului S.A. „Modern”. În acest scop vom utiliza datele din *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti* întocmit de S.A. „Modern” pe 9 luni ale anului 200X (p.583 din prezentul capitol) şi nomenclatorul operaţiunilor economice pe trimestrul IV al aceluiaşi an (tabelul 13.3).

Din datele cuprinse în Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti pe lunile ianuarie–septembrie rezultă că încasările de mijloace băneşti din vânzări (rândul 010) pe 9 luni constituie 506 820 lei. Pe trimestrul IV (în baza nomenclatorului operaţiunilor economice) în componenţa încasărilor de mijloace băneşti din vânzări vor fi de asemenea incluse:

- *încasarea mijloacelor băneşti în contul achitării creanţelor pe termen scurt aferente facturilor comerciale:*
  operaţiunea nr.2 – 38 750 lei;
  operaţiunea nr.38 – 81 750 lei;
  operaţiunea nr.62 – 87 050 lei;
- *încasările din vânzarea produselor prin intermediul magazinului propriu (operaţiunea nr.48) – 30 000 lei;*
- *TVA pentru mărfurile vândute (operaţiunea nr.49) – 6 000 lei.*

Suma totală a încasărilor de mijloace băneşti din vânzări în rândul 010 pe anul de gestiune va constitui 750 370 lei (506 820 + 38 750 + 81 750 + 87 050 + 30 000 + 6 000).

Postul ***„Plăţi băneşti furnizorilor şi antreprenorilor”*** (*cod* ***rd.020***) este prevăzut pentru generalizarea sumelor mijloacelor băneşti plătite efectiv (inclusiv TVA şi accizele) furnizorilor şi antreprenorilor pentru materiile prime, materialele, mărfurile procurate; terţilor pentru serviciile prestate (inclusiv pentru energia electrică şi termică) şi lucrările executate; în contul achitării datoriilor către furnizori, avansurile (acordate furnizorilor şi antreprenorilor pentru livrarea viitoare a produselor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor); achitarea cambiilor acordate anterior.

Anexa nr.1
la S.N.C. 7 "Raportul privind
fluxul mijloacelor bănești"

RAPORTUL PRIVIND FLUXUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI

de la 1 ianuarie până la 30 septembrie 200X

Fluxul mijloacelor bănești pe tipuri de activități	**Codul rândului**	**Perioada de gestiune**
1	2	3
Activitatea operațională		
Încasări bănești din vânzări	010	506 820
Plăți bănești furnizorilor și antreprenorilor	020	(156 000)
Plăți bănești salariaților și contribuții pentru asigurările sociale	030	(296 910)
Plata dobânzilor	040	(7 600)
Plata impozitului pe venit	050	(9 051)
Alte încasări ale mijloacelor bănești	060	43 085
Alte plăți ale mijloacelor bănești	070	(79 074)
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea operațională (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070)	080	1 270
Activitatea de investiții		
Încasări bănești din ieșirea activelor pe termen lung	090	9 126
Plăți bănești pentru procurarea activelor pe termen lung	100	
Dobânzi încasate	110	
Dividende încasate	120	
Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești	130	
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea de investiții (rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130)	140	9 126
Activitatea financiară		
Încasări bănești sub formă de credite și împrumuturi	150	
Plăți bănești privind creditele și împrumuturile	160	
Plata dividendelor	170	
Încasări bănești din emisiunea de acțiuni proprii	180	
Plăți bănești la răscumpărarea acțiunilor proprii	190	
Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești	200	(7 296)
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea financiară (rd.150 – rd.160 – rd.170 + rd.180 – rd.190 ± rd.200)	210	(7 296)
Fluxul net din activitatea economico-financiară până la articolele excepționale (± rd.080 ± rd.140 ± rd.210)	220	3 100
Încasări (plăți) excepționale ale mijloacelor bănești	230	
Fluxul net total (± rd.220 ± rd.230)	240	3 100
Diferențe de curs favorabile (nefavorabile)	250	(3 100)
Soldul mijloacelor bănești la începutul anului	260	41 655
Soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei de gestiune (± rd.240 ± rd.250 + rd.260)	270	41 655

Conducătorul unității

Contabil-șef

În exemplul nostru plățile bănești furnizorilor și antreprenorilor pe 9 luni (rd.020 din raport) au alcătuit 156 000 lei.

Din nomenclatorul operațiunilor economice efectuate de S.A. „Modern" pe trimestrul IV, prezentat în calitate de exemplu, în rândul 020 vor fi reflectate:

- *avansurile acordate furnizorilor pentru livrarea valorilor în mărfuri și materiale (operațiunea nr.36) – 25 000 lei;*
- *suma virată furnizorilor pentru valorile în mărfuri și materiale intrate și serviciile prestate (operațiunea nr.80) – 15 712 lei;*
- *achitarea pentru materialele intrate în contul acreditivului (operațiunea nr.83) – 16 200 lei.*

Plățile totale înregistrate în rândul 020 pe anul de gestiune vor constitui 212 912 lei (156 000 + 25 000 + 15 712 + 16 200).

În postul ***„Plăți bănești salariaților și contribuții pentru asigurările sociale"*** (*cod* **rd.030**) se reflectă toate plățile efective de mijloace bănești plătite personalului (sub formă de salarii și alte venituri), cu excepția dividendelor, creditelor, sumelor din titlurile executorii și avansurilor. În acest rând se reflectă, de asemenea, contribuțiile la fondul de pensii și asigurările sociale ale personalului întreprinderii transferate organelor de asigurări sociale și organizațiilor sindicale.

Conform datelor din raportul întocmit de S.A. „Modern" pe 9 luni, plățile bănești cuvenite salariaților și contribuțiile pentru asigurările sociale (rd.030) alcătuiesc 296 910 lei.

În acest post vor fi înregistrate pe trimestrul IV:

- *salariile plătite personalului (operațiunea nr.45) – 84 550 lei;*
- *contribuțiile pentru asigurările sociale transferate organelor de asigurări sociale (operațiunea nr.70) – 30 000 lei.*

Suma totală de plăți va constitui pe an (rândul 030) 411 460 lei (296 910 + + 84 550 + 30 000).

În postul ***„Plata dobânzilor"*** (*cod* **rd.040**) se reflectă suma mijloacelor bănești plătită efectiv în cursul perioadei de gestiune sub formă de dobânzi aferente creditelor și împrumuturilor (inclusiv dobânzile aferente titlurilor de creanțe proprii), indiferent de destinația creditelor, domeniul de utilizare, termenele de achitare a acestora, precum și de faptul dacă dobânzile au fost constatate ca cheltuieli sau capitalizate. Reflectarea dobânzilor plătite în capitolul *„Activitatea operațională"* se explică prin faptul că acestea constituie o plată pentru utilizarea în activitatea operațională a resurselor primite de la alte întreprinderi.

În exemplul nostru suma dobânzilor achitate care va fi reflectată în rândul 040 constituie: pe 9 luni – 7 600 lei și pe trimestrul IV – 2 600 lei (operațiunea nr.80). În total pe an în rândul 040 va fi reflectată suma de 10 200 lei (7 600 + 2 600).

În postul **„Plata impozitului pe venit"** (*cod* **rd.050**) se reflectă suma impozitului pe veniturile întreprinderii aferentă activității de întreprinzător și vărsată efectiv la buget, inclusiv avansurile.

La întocmirea raportului este necesar de remarcat că plata impozitului pe venit reținut din veniturile persoanelor fizice nu se reflectă în postul specificat, ci în postul **„Alte plăți ale mijloacelor bănești"** (*cod rd.070*).

Conform condițiilor din exemplul examinat, în cursul anului de gestiune S.A. „Modern" a plătit avansuri aferente impozitului pe venit al activității de întreprinzător în sumă de 12 068 lei, inclusiv pe 9 luni (rd.050 din raport pe lunile ianuarie–septembrie – 9 051 lei) și pe trimestrul IV (operațiunea nr.70) – 3 017 lei care vor fi reflectate în rândul 050 din Raportul privind fluxul mijloacelor bănești anual.

Postul **„Alte încasări ale mijloacelor bănești"** (*cod* **rd.060**) este destinat generalizării sumei altor încasări de mijloace bănești din activitatea operațională curentă a întreprinderii. Sursele caracteristice ale încasărilor de mijloace bănești sunt:

- vânzarea altor active curente;
- chiria curentă pentru activele predate în arendă;
- amenzile, penalitățile, despăgubirile primite;
- recuperarea prejudiciului material;
- restituirea sumelor spre decontare;
- restituirea avansurilor acordate anterior și plății anticipate, dar fiind faptul că produsele nu au fost livrate și lucrările nu au fost executate;
- restituirea sumelor din buget;
- comisioanele și alte taxe;
- încasările din vânzarea titlurilor de valoare pe termen scurt cu lichiditate înaltă (inclusiv închiderea conturilor de depozit);
- overdrafturi bancare;
- încasări bănești pentru eliberarea licențelor;
- compensațiile companiilor de asigurări;
- încasările de la personalul întreprinderii sub formă de chirie, privind titlurile executorii;
- rambursarea împrumuturilor pe termen scurt acordate anterior către terți (cooperativele agricole de întreprinzător și participanții la acestea, conform legislației în vigoare, reflectă în acest post de asemenea primirea una de la alta și rambursarea una alteia a tuturor împrumuturilor acordate anterior);
- alte încasări nelegate de activitățile de investiții și financiară.

Conform datelor din exemplul de mai sus alte încasări de mijloace băneşti din activitatea operaţională pe 9 luni (rd.060 din raport pe perioada ianuarie–septembrie) au alcătuit 43 085 lei şi pe trimestrul IV:

- *restituirea avansurilor acordate anterior (operaţiunea nr.9) – 5 000 lei;*
- *suma amenzilor primită pentru nerespectarea clauzelor contractuale (operaţiunea nr.79) – 1 750 lei;*
- *restituirea sumelor spre decontare neutilizate (operaţiunea nr.65) – 60 lei;*
- *încasări din vânzarea titlurilor de valoare pe termen scurt (operaţiunea nr.85) – 10 200 lei.*

Suma totală a altor încasări de mijloace băneşti din activitatea operaţională va constitui pe an (rândul 060) 60 095 lei (43 085 + 5 000 + 1 750 + 60 + 10 200).

În postul ***„Alte plăţi ale mijloacelor băneşti"*** (*cod* ***rd.070***) se înregistrează suma totală a altor plăţi de mijloace băneşti din activitatea operaţională, care asigură exercitarea tuturor funcţiilor de producţie şi comerciale ale întreprinderii, dar nelegate de activităţile de investiţii şi financiară. Acestea cuprind:

- cheltuielile aferente vânzării altor active curente;
- plata arenzii curente a activelor materiale şi nemateriale;
- amenzile, penalităţile, despăgubirile achitate;
- achitarea tuturor tipurilor de impozite (cu excepţia impozitului pe veniturile rezultate din activitatea de întreprinzător), taxelor şi altor plăţi;
- cheltuielile aferente asigurării bunurilor şi personalului pe seama mijloacelor întreprinderii;
- cheltuielile aferente procurării titlurilor de valoare pe termen scurt cu lichiditate înaltă, deschiderii conturilor de depozit;
- acordarea împrumuturilor pe termen scurt altor întreprinderi (cooperativele agricole de întreprinzător şi participanţii la acestea reflectă în acest post de asemenea acordarea una alteia şi plăţile în contul achitării tuturor tipurilor de împrumuturi primite anterior una de la alta);
- plăţile extrabugetare;
- restituirea avansurilor primite anterior şi plăţii anticipate, dat fiind faptul că produsele nu au fost livrate, lucrările nu au fost executate şi serviciile nu au fost prestate;
- cheltuielile aferente plăţii serviciilor cu caracter comercial, general şi administrativ;
- alte plăţi ale mijloacelor băneşti aferente activităţii curente nelegate de activităţile de investiţii şi financiară.

Conform datelor prezentate de S.A. „Modern", în rândul 070 din Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti pe anul de gestiune trebuie să se reflecte suma de 175 832

lei, inclusiv 79 074 lei pe 9 luni (conform raportului pe perioada ianuarie–septembrie) şi pe trimestrul IV:

- *cheltuieli aferente procurării obligațiunilor deținute pe un termen nu mai mare de un an (operațiunea nr.35) – 20 000 lei;*
- *acordarea mijloacelor în avans pentru cheltuieli de deplasare (operațiunea nr.45) – 1 200 lei;*
- *cheltuieli privind achitarea serviciilor de pază (operațiunea nr.51) – 10 062 lei;*
- *impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 5 % din suma achitată pentru serviciile prestate (operațiunea nr.70) – 438 lei;*
- *impozitul pe veniturile persoanelor fizice (operațiunea nr.70) – 20 360 lei;*
- *comisioane plătite băncii (operațiunea nr.70) – 180 lei;*
- *impozite şi taxe locale (operațiunea nr.70) – 2 300 lei;*
- *TVA (operațiunea nr.70) – 36 218 lei;*
- *cheltuieli privind achitarea edițiilor periodice şi informatice (operațiunea nr.96) – 6 000 lei.*

Total plăți pe rândul 070 pe an – 175 832 lei (79 074 + 20 000 + 1 200 + 10 062 + + 438 + 2 300 + 20 360 + 180 + 36 218 + 6 000).

În postul ***„Fluxul net al mijloacelor băneşti din activitatea operațională"*** (*cod* ***rd.080***) se determină modificarea netă (majorarea sau micşorarea) mijloacelor băneşti aferente activității operaționale, care se calculează ca diferența dintre încasările (*rd.010, 060*) şi plățile (*rd.020, 030, 040, 050, 070*) mijloacelor băneşti aferente activității operaționale.

Conform datelor din exemplul prezentat mai sus, în anul de gestiune la S.A. „Modern" au fost efectuate plăți (micşorări) nete ale mijloacelor băneşti din activitatea operațională în sumă de 12 007 lei (750 370 – 212 912 – 411 460 – 10 200 – 12 068 + + 60 095 – 175 832).

Activitatea de investiții

Operațiunile întreprinderii care cuprind procurarea şi vânzarea activelor nemateriale şi materiale pe termen lung, acțiunilor, cotelor de participație, cotelor în capitalul statutar al întreprinderilor mixte, altor titluri de valoare (care nu sunt investiții pe termen scurt), precum şi acordarea împrumuturilor pe termen lung altor întreprinderi şi persoanelor particulare şi restituirea ulterioară a acestora, reprezintă ***componentele principale ale activității de investiții a acesteia.***

Fluxul mijloacelor băneşti din activitatea de investiții se generalizează în capitolul *„Activitatea de investiții"* (rândurile 090–140).

În postul ***„Încasări băneşti din ieşirea activelor pe termen lung"*** (*cod rd.090*) se reflectă suma totală a mijloacelor băneşti încasate efectiv pentru activele nemateriale şi materiale pe termen lung vândute, acțiunile pe termen lung (cu excepția celor proprii), cotele de participație, cotele în capitalul

statutar al altor întreprinderi, precum şi suma avansurilor şi plăților anticipate încasate pentru activele nemateriale, materiale şi financiare destinate vânzării.

În exemplul nostru, în rândul menționat vor fi reflectate încasările băneşti din ieşirea activelor pe termen lung în curs de 9 luni în sumă de 9 126 lei şi avansurile pe termen lung primite de S.A. „Modern" în trimestrul IV în contul utilajului destinat vânzării (operațiunea nr.38) – 25 000 lei.

* *Suma totală a încasărilor din ieşirea activelor pe termen lung constituie pe an 34 126 lei (9 126 + 25 000).*

Postul ***„Plăți băneşti pentru procurarea activelor pe termen lung"*** (*cod **rd.100***) este destinat generalizării sumei totale a mijloacelor băneşti plătite sau virate efectiv pentru activele nemateriale şi materiale pe termen lung procurate (inclusiv sumele capitalizate), precum şi acțiunile pe termen lung (cu excepția celor proprii), cotele de participație, cotele în capitalul statutar al altor întreprinderi.

În acest post se reflectă, de asemenea, avansurile acordate pentru procurarea activelor materiale, nemateriale şi financiare pe termen lung, precum şi plățile băneşti aferente creării activelor pe termen lung cu forțele proprii ale întreprinderii.

Din nomenclatorul operațiunilor economice efectuate de S.A. „Modern" în acest rând trebuie să fie reflectate numai investițiile pe termen lung în părțile legate realizate în trimestrul IV al anului de gestiune (operațiunea nr.68) în sumă de 30 000 lei.

În postul ***„Dobânzi încasate"*** (*cod **rd.110***) se include suma mijloacelor băneşti încasate sub formă de dobânzi aferente investițiilor financiare (împrumuturilor, obligațiunilor, depozitelor).

În exemplul nostru lipsesc încasările mijloacelor băneşti sub formă de dobânzi obținute în cursul perioadei de gestiune.

În postul ***„Dividende încasate"*** (*cod **rd.120***) se generalizează suma mijloacelor băneşti încasate în cursul perioadei de gestiune sub formă de dividende şi cota profitului rezultat din capitalul investit în alte întreprinderi.

În nomenclatorul operațiunilor economice efectuate de S.A. „Modern" în cursul anului de gestiune nu sunt prezentate dividendele primite sau cota profitului.

În postul ***„Alte încasări (plăți) ale mijloacelor băneşti"*** (*cod **rd.130***) se înregistrează diferența dintre alte încasări şi plăți ale mijloacelor băneşti legate de activitatea de investiții a întreprinderii.

În categoria altor încasări de mijloace băneşti din activitatea de investiții se includ:

- rambursarea împrumuturilor pe termen lung acordate anterior terților;

- achitarea de către terți a titlurilor de creanțe pe termen lung (obligațiuni, cambii);
- alte încasări aferente activității de investiții.

Alte plăți de mijloace bănești din activitatea de investiții cuprind:

- acordarea împrumuturilor pe termen lung către terți;
- cheltuielile aferente procurării obligațiunilor, cambiilor, altor titluri de creanțe ale terților;
- alte cheltuieli aferente activității de investiții.

Potrivit datelor prezentate de S.A. „Modern", în cursul anului de gestiune nu au fost efectuate operațiuni care constituie alte încasări (plăți) de mijloace bănești din activitatea de investiții.

În postul ***„Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea de investiții"*** (*cod **rd.140***) se calculează afluxul net (majorarea) sau retragerea (micșorarea) mijloacelor bănești aferente activității de investiții. Acest indicator se determină ca diferența dintre toate încasările (*rd.090, 110, 120, 130*) și plățile (*rd.100*) mijloacelor bănești aferente activității de investiții.

Conform datelor prezentate în exemplu, în anul de gestiune la S.A. „Modern" s-au înregistrat încasări nete (majorări) de mijloace bănești din activitatea de investiții în sumă de 4 126 lei (34 126 – 30 000).

Activitatea financiară

Activitatea financiară a întreprinderii reprezintă totalitatea de operațiuni aferente atragerii capitalului pentru finanțarea activității acesteia. Rezultatul activității financiare îl constituie modificările intervenite în mărimea și structura capitalului propriu și împrumutat al întreprinderii.

Se consideră că întreprinderea desfășoară activitate financiară în cazul când aceasta primește resurse de la investitori și proprietari, le restituie, primește și rambursează credite și împrumuturi, plătește dividende.

Încasările și plățile mijloacelor bănești aferente operațiunilor financiare se evidențiază într-un capitol special al raportului, întrucât această informație permite pronosticarea volumului viitor al mijloacelor bănești, la care vor avea dreptul investitorii.

Fluxul mijloacelor bănești din activitatea financiară se generalizează în capitolul *"Activitatea financiară"* (rândurile 150–210).

În postul ***„Încasări bănești sub formă de credite și împrumuturi"*** (*cod **rd.150***) se reflectă sumele creditelor și împrumuturilor pe termen lung și scurt primite efectiv, inclusiv creditele pentru salariații întreprinderii, încasările din plasarea obligațiunilor proprii, cambiilor și altor titluri de creanțe, precum și

finanțările și încasările cu destinație specială, care, după conținutul lor economic, fac obiectul mijloacelor împrumutate.

În exemplul nostru, în rândul 150 va fi reflectată suma creditelor bancare pe termen lung înregistrate în contul de decontare al întreprinderii în trimestrul IV al anului de gestiune (operațiunea nr.66) – 20 000 lei.

Postul ***„Plăți bănești privind creditele și împrumuturile"*** (*cod* ***rd.160***) este destinat reflectării cheltuielilor bănești privind rambursarea creditelor și împrumuturilor efectuate efectiv, inclusiv titlurile de creanțe proprii (cu excepția dobânzilor aferente plătite). În afară de aceasta, în postul specificat se reflectă, de asemenea, restituirea sumelor neutilizate ale finanțărilor și încasărilor cu destinație specială.

Conform datelor din exemplul nostru, în anul de gestiune nu au fost rambursate credite și împrumuturi.

În postul ***„Plata dividendelor"*** (*cod* ***rd.170***) se înscrie suma mijloacelor bănești plătită efectiv în cursul perioadei de gestiune investitorilor săi, acționarilor, fondatorilor și participanților sub formă de dividende sau cote din profit.

În exemplul analizat în anul de gestiune n-au fost plătite dividende.

În postul ***„Încasări bănești din emisiunea de acțiuni proprii"*** (*cod* ***rd.180***) se includ sumele mijloacelor bănești primite efectiv în cursul perioadei de gestiune din plasarea (vânzarea) acțiunilor proprii, precum și aporturile bănești ale fondatorilor și participanților la capitalul statutar.

La S.A. „Modern" în anul de gestiune n-au fost înregistrate atare încasări.

În postul ***„Plăți bănești la răscumpărarea acțiunilor proprii"*** (*cod* ***rd.190***) se reflectă plata (cheltuiala) mijloacelor bănești pentru răscumpărarea acțiunilor proprii, a cotelor de participație și cotelor în capitalul statutar al întreprinderii sale.

Conform datelor din exemplul nostru, în rândul 190 trebuie să se reflecte mijloacele bănești cheltuite în trimestrul IV pentru răscumpărarea acțiunilor proprii de la acționari (operațiunea nr.84) – 5 200 lei.

În postul ***„Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești"*** (*cod* ***rd.200***) se înregistrează rezultatul total care se calculează ca diferența dintre alte încasări și plăți ale mijloacelor bănești legate de activitatea financiară:

Se disting încasări bănești:

- sub formă de redevențe;
- din arenda finanțată pe termen lung;

- sub formă de dotații, premii, prime și sume sponsorizate;
- aferente contractelor de neangajare în activitatea de concurență;
- sub formă de capital vărsat suplimentar;
- sub formă de subvenții acordate întreprinderilor de stat;
- alte încasări.

Alte plăți bănești:
- aferente redevențelor;
- aferente arenzii finanțate pe termen lung;
- aferente contractelor de neangajare în activitatea de concurență;
- alte plăți.

În exemplul examinat trebuie să se reflecte pe an în rândul indicat (–1 213) lei (diferența dintre alte plăți ale mijloacelor bănești din activitatea financiară pe 9 luni în sumă de 7 296 lei și încasări ale mijloacelor bănești în contul achitării creanțelor aferente redevențelor în trimestrul IV (operațiunea nr.87) – 6 083 lei [(–7 296) + 6 083)].

În postul ***„Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea financiară"*** (*cod* ***rd.210***) se determină rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești din activitatea specificată în cursul perioadei de gestiune respective. Acest indicator se calculează prin scăderea din toate încasările de mijloace bănești rezultate din activitatea financiară (*rd.150, 180, 200*) a cheltuielilor aferente acesteia (*rd.160, 170, 190*).

Conform datelor furnizate de S.A. „Modern" în anul 200X s-au înregistrat încasări (majorări) nete ale mijloacelor bănești din activitatea financiară în sumă de 13 587 lei (20 000 – 5 200 – 1 213).

Postul ***„Fluxul net din activitatea economico-financiară până la articolele excepționale"*** (*cod* ***rd.220***) este destinat determinării rezultatului total net al mișcării (încasării sau plății) mijloacelor bănești pe toate tipurile de activități ale întreprinderii în cursul perioadei de gestiune corespunzătoare. Acest indicator se calculează prin însumarea algebrică a totalurilor din rândurile *080*, *140* și *210*.

În exemplul nostru rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești până la articolele excepționale reprezintă încasarea (majorarea) netă în sumă de 5 706 lei [(–12 007) + + 4 126 + 13 587].

Postul ***„Încasări (plăți) excepționale ale mijloacelor bănești"*** (*cod* ***rd.230***) este destinat reflectării diferenței dintre încasări și plăți ale mijloacelor bănești rezultate din evenimentele excepționale.

În acest rând se reflectă încasările mijloacelor bănești de la organele de stat, persoanele juridice și fizice sub formă de compensații pentru acoperirea pierderilor din calamități naturale, plățile mijloacelor bănești ca urmare a inundațiilor, incendiilor, furturilor etc.

Reflectarea separată a unor asemenea încasări şi plăţi ale mijloacelor băneşti se explică prin necesitatea depistării cauzelor apariţiei şi influenţei acestora asupra fluxurilor curent şi viitor ale mijloacelor băneşti.

În exemplul nostru nu sunt prezentate date privind încasările şi plăţile mijloacelor băneşti rezultate din evenimentele excepţionale.

În postul ***„Fluxul net total"*** (*cod* ***rd.240***) se determină rezultatul fluxului net total al mijloacelor băneşti în ansamblu pe întreprindere, ţinându-se cont de articolele excepţionale prin însumarea indicatorilor din rândurile 220 şi 230.

Întrucât, conform datelor prezentate în exemplul nostru, încasările (plăţile) excepţionale ale mijloacelor băneşti lipsesc, rezultatul net al fluxului mijloacelor băneşti din rândul 240 va fi egal cu totalul din rândul 230, adică cu 5 706 lei (5 706 + 0).

Postul ***„Diferenţe de curs favorabile (nefavorabile)"*** (*cod* ***rd.250***) este destinat reflectării rezultatului dintre veniturile şi cheltuielile provenite din modificările intervenite în cursurile de schimb valutar.

Aceste modificări nu se consideră ca flux al mijloacelor băneşti, însă ele exercită o influenţă asupra soldurilor acestora la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, de aceea se reflectă în raport într-un rând distinct.

În exemplul nostru în acest rând trebuie să fie reflectată suma de (–2 950) lei care reprezintă diferenţa dintre suma diferenţei de curs nefavorabilă pe 9 luni de (–3 100) lei şi suma diferenţei de curs favorabilă pe trimestrul IV (operaţiunea nr.92) de 150 lei [(–3 100) + 150].

În postul ***„Soldul mijloacelor băneşti la începutul anului"*** (*cod* ***rd.260***) se transpun din registrele contabile soldurile tuturor mijloacelor băneşti şi ale echivalentelor acestora la începutul anului. În acest caz, soldurile mijloacelor băneşti indicate în rândul 260 al *Raportului privind fluxul mijloacelor băneşti* trebuie să corespundă cu totalul din rândul 440 al *Bilanţului contabil* la aceeaşi dată.

Conform datelor din bilanţ (tabelul 13.2) soldul mijloacelor băneşti şi al echivalentelor acestora la începutul anului în cadrul conturilor ***241 „Casa", 242 „Cont de decontare", 243 „Cont valutar", 244 „Conturi speciale la bănci", 245 „Transferuri băneşti în expediţie", 246 „Documente băneşti"*** *constituie 41 655 lei (850 + 31 705 + 9 100). Această sumă se trece în rândul 260 din Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti pe anul de gestiune.*

Postul ***„Soldul mijloacelor băneşti la sfârşitul perioadei de gestiune"*** (*cod* ***rd.270***) este destinat determinării soldului mijloacelor băneşti al întreprinderii la sfârşitul perioadei de gestiune. Acest indicator se calculează prin însumarea algebrică a rezultatului fluxului net al mijloacelor băneşti ale întreprinderii în

cursul perioadei de gestiune (*cod rd.240*), diferențelor de curs valutar (*cod rd.250*) și soldului mijloacelor bănești la începutul anului (*cod rd.260*).

În acest caz, soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei de gestiune, determinat în postul *270* din *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești*, trebuie să corespundă indicatorului total din rândul 440 al *Bilanțului contabil* la aceeași dată.

Conform datelor din exemplul nostru, soldul mijloacelor bănești la S.A. „Modern" la sfârșitul perioadei de gestiune va fi egal cu 44 411 lei (5 706 + (–2 950) + 41 655).

La întocmirea Raportului privind fluxul mijloacelor bănești al S.A. „Modern" nu au fost examinate și reflectate în raport operațiunile nr.44 „S-au primit mijloace bănești din contul de decontare în casierie", nr.59 „S-a înregistrat în contul de decontare din casierie suma pentru produsele vândute contra numerar", nr.63 „S-a deschis un acreditiv pe seama mijloacelor bănești proprii ale întreprinderii" și nr.95 „S-au încasat pe contul de decontare din casierie mijloace bănești primite din redevențe" care reprezintă doar deplasarea internă a mijloacelor bănești, dar nu fluxul acestora.

Nu s-a examinat de asemenea ca flux al mijloacelor bănești și nu s-au reflectat în raport operațiunile nr.45 „S-a plătit titularului de avans pentru procurarea timbrelor poștale și biletelor de călătorie" și nr.64 „S-au primit deconturi de avans privind documentele bănești procurate", întrucât aceste operațiuni au fost efectuate într-o perioadă de gestiune și, de asemenea, au constituit efectiv mișcarea internă a mijloacelor bănești într-o perioadă de gestiune.

Este de remarcat că dacă avansurile pentru procurarea documentelor bănești se plătesc într-o perioadă de gestiune, iar prezentarea decontului de avans și înregistrarea documentelor bănești – în altă perioadă, iar la sfârșitul perioadei de gestiune există o datorie a titularului de avans față de întreprindere aferentă sumelor spre decontare, în acest caz, întru evitarea discordanțelor în soldurile mijloacelor bănești din conturile în care au fost contabilizate, determinate în *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești*, este rațional a arăta plățile mijloacelor bănești în raportul din perioada în care banii au fost plătiți în avans, iar încasările – în perioada în care a fost prezentat decontul de avans și au fost înregistrate documentele bănești în casieria întreprinderii.

În continuare este prezentat *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* întocmit prin metoda directă în baza datelor din exemplul analizat mai sus.

Anexa nr.1
la S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești"

RAPORTUL PRIVIND FLUXUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI

de la 1 ianuarie până la 1 decembrie 200X

Fluxul mijloacelor bănești pe tipuri de activități	Codul rândului	Perioada de gestiune
1	2	3
Activitatea operațională		
Încasări bănești din vânzări	010	750 370
Plăți bănești furnizorilor și antreprenorilor	020	(212 912)
Plăți bănești salariaților și contribuții pentru asigurările sociale	030	(411 460)
Plata dobânzilor	040	(10 200)
Plata impozitului pe venit	050	(12 068)
Alte încasări ale mijloacelor bănești	060	60 095
Alte plăți ale mijloacelor bănești	070	(175 832)
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea operațională (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070)	080	(12 007)
Activitatea de investiții		
Încasări bănești din ieșirea activelor pe termen lung	090	34 126
Plăți bănești pentru procurarea activelor pe termen lung	100	(30 000)
Dobânzi încasate	110	0
Dividende încasate	120	0
Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești	130	0
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea de investiții (rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130)	140	4 126
Activitatea financiară		
Încasări bănești sub formă de credite și împrumuturi	150	20 000
Plăți bănești privind creditele și împrumuturile	160	0
Plata dividendelor	170	0
Încasări bănești din emisiunea de acțiuni proprii	180	0
Plăți bănești la răscumpărarea acțiunilor proprii	190	(5 200)
Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești	200	(1 213)
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea financiară (rd.150 – rd.160 – rd.170 + rd.180 – rd.190 ± rd.200)	210	13 587
Fluxul net din activitatea economico-financiară până la articolele excepționale (± rd.080 ± rd.140 ± rd.210)	220	5 706
Încasări (plăți) excepționale ale mijloacelor bănești	230	0
Fluxul net total (± rd.220 ± rd.230)	240	5 706
Diferențe de curs favorabile (nefavorabile)	250	(2 950)
Soldul mijloacelor bănești la începutul anului	260	41 655
Soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei de gestiune (± rd.240 ± rd.250 + rd.260)	270	44 411

Conducătorul unității

Contabil-șef

Metoda indirectă

Pentru determinarea şi prezentarea fluxului net al mijloacelor băneşti din activitatea operaţională, precum şi verificarea corectitudinii întocmirii acestuia prin metoda directă, ***S.N.C.*** *7* recomandă utilizarea ***metodei indirecte*** de calcul bazată pe analiza posturilor din *Bilanţul contabil* şi *Raportul privind rezultatele financiare*.

Potrivit acestei metode, drept bază se acceptă rezultatul net din activitatea operaţională calculat prin metoda specializării exerciţiilor, care ulterior se corectează, ţinându-se cont de modificările survenite în cursul perioadei de gestiune în mărimea stocurilor de materiale, creanţelor şi datoriilor curente aferente activităţii operaţionale, articolelor nebăneşti (amortizarea, amânarea impozitelor etc.), în rezultatul net al fluxului mijloacelor băneşti legate de activitatea operaţională după metoda de casă.

Pentru a întocmi complet *Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti* bazat pe metoda indirectă este necesar să se calculeze şi fluxul net al mijloacelor băneşti privind activităţile de investiţii şi financiară care se determină ca şi în cazul utilizării metodei directe.

Informaţia referitoare la fluxurile mijloacelor băneşti, prezentată în rapoartele privind fluxul mijloacelor băneşti, întocmite prin metodele directă şi indirectă, arată fluxurile mijloacelor băneşti în mod diferit. Prin urmare, conducerea poate solicita ambele feluri de rapoarte.

Spre deosebire de metoda directă, metoda indirectă nu subdivizează afluxul şi retragerea mijloacelor băneşti pe categorii, ci accentuează modificările intervenite în componentele activelor şi datoriilor curente contabilizate ca corecţii la rezultatul net în modul următor:

- cheltuielile nebăneşti (uzura, amortizarea etc.) se adună la profitul net (pierderea netă), pentru a exclude influenţa exercitată de acestea asupra rezultatului net;
- modificările în mărimea stocurilor de materiale, creanţelor şi datorilor, cheltuielilor anticipate aferente activităţii operaţionale se însumează sau se scad, în funcţie de contul ce se analizează şi de modificările produse în sensul majorării sau micşorării.

Mai jos este prezentat un tabel care reprezintă modul de transformare a sumelor calculate în rezultatul net al fluxului mijloacelor băneşti prin metoda indirectă, în care se expune succint abordarea generală şi corectările propriu-zise.

Posturi/Corectări	Sursa de informație
Rezultatul din activitatea operațională	Raportul privind rezultatele financiare (rd.080)
Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit	Raportul privind rezultatele financiare (rd.140)
Rezultatul net din activitatea operațională	Raportul privind rezultatele financiare (rd.080 – rd.140)
Corectări:	
+ Amortizarea activelor nemateriale + Uzura activelor materiale pe termen lung	Rulaj creditul contului 113 în cursul perioadei de gestiune Rulaj creditul conturilor 124, 126 în cursul perioadei de gestiune
+ Diminuarea stocurilor de materiale sau – Majorarea stocurilor de materiale	Bilanțul contabil pentru două date raportate consecutive (rd.250)
+ Diminuarea creanțelor pe termen scurt* sau – Majorarea creanțelor pe termen scurt*	Bilanțul contabil (rd.350)
+ Diminuarea investițiilor pe termen scurt sau – Majorarea investițiilor pe termen scurt	Bilanțul contabil (rd.390)
+ Diminuarea altor active pe termen scurt sau - Majorarea altor active pe termen scurt	Bilanțul contabil (rd.450)
+ Majorarea datoriilor financiare pe termen scurt* sau – Diminuarea datoriilor financiare pe termen scurt*	Bilanțul contabil (rd.820)
+ Majorarea datoriilor comerciale pe termen scurt* sau – Diminuarea datoriilor comerciale pe termen scurt*	Bilanțul contabil (rd.860)
+ Majorarea datoriilor pe termen scurt calculate* sau – Diminuarea datoriilor pe termen scurt calculate*	Bilanțul contabil (rd.960)
Incasări (plăți) nete ale mijloacelor bănești	Rezultatul net din activitatea operațională (+, –) corectări

* *Privind activitatea operațională.*

În cazul în care, conform rezultatelor activității operaționale, se înregistrează pierdere netă, metoda indirectă se bazează pe aceasta. Uneori corectările ulterioare pot să depășească pierderea astfel încât rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești din activitatea operațională va fi pozitiv, neluând în considerare pierderea netă calculată prin metoda specializării exercițiilor.

Modul de întocmire a *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* prin metoda indirectă este examinat detaliat în baza studiului de caz în capitolul 11 *"Rapoartele financiare: conținutul și modul de întocmire"* din cartea *"Noul sistem contabil al agenților economici din Republica Moldova"* (vol.1).

Avantajul metodei indirecte constă în faptul că aceasta stabilește corelația dintre profitul net (pierderea) și fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea operațională și arată deosebirea dintre profitul net (pierdere) și fluxul net al mijloacelor bănești.

13.4. Conținutul, caracteristica și modul de întocmire a anexelor la rapoartele financiare

Conform prevederilor ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"*** cu modificările și completările ulterioare, întreprinderile întocmesc următoarele anexe la raportul financiar anual:

- *Anexa la Bilanțul contabil* (formularul nr.5);
- *Anexa la Raportul privind rezultatele financiare* (formularul nr.6).

Destinația acestor anexe constă în dezvăluirea informației suplimentare, care este importantă pentru utilizatori în scopul luării deciziilor economice respective.

13.4.1. Anexa la Bilanțul contabil

Anexa la Bilanțul contabil constituie o parte componentă a raportului financiar anual care conține informația privind existența și mișcarea (modificarea) activelor și pasivelor întreprinderii în cursul anului de gestiune.

Anexa la Bilanțul contabil se întocmește potrivit unui formular unic aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. În scopul sistematizării, informațiile dezvăluite în aceasta se grupează în cinci capitole și două note informative:

- *date generale;*
- *existența și mișcarea activelor pe termen lung;*
- *existența și mișcarea activelor curente;*
- *starea și modificarea datoriilor pe termen lung;*
- *starea datoriilor pe termen scurt;*
- *notă informativă privind valorile și datoriile contabilizate în conturile extrabilanțiere;*
- *notă informativă privind avansurile și investițiile acordate și primite, decontările cu clienții externi.*

Drept bază pentru întocmirea *Anexei la Bilanțul contabil* servesc datele conturilor sintetice și subconturilor de evidență a activelor și pasivelor întreprinderii.

Capitolul ***„Date generale"*** este prevăzut pentru înregistrarea datelor privind caracteristica generală a întreprinderii.

În ***poziția 1*** se indică numărul și data înregistrării (reînregistrării) întreprinderii la Camera de Înregistrare de Stat de pe lângă Ministerul Justiției al Republicii Moldova (în prezent Camera Înregistrării de Stat a Departamentului Tehnologiei Informaționale). În cazul operări modificărilor în

actele de constituire se indică suplimentar data introducerii modificărilor şi numărul înregistrării la Camera Înregistrării de Stat.

În ***poziția 2*** se dezvăluie informația privind suma capitalului statutar şi data primei înregistrări la Camera Înregistrării de Stat, precum şi modificările ulterioare ale sumei sau structurii capitalului statutar (pozițiile 2.1, 2.2). Un rând distinct este prevăzut pentru înregistrarea cotei statului în capitalul statutar.

Poziția 3 este completată de întreprinderile care desfăşoară activitate pe bază de licență. Aici se indică numărul, data eliberării şi termenul de valabilitate a licențelor primite şi în vigoare, precum şi denumirea organului care a emis licența.

Poziția 4 este destinată reflectării numărului mediu scriptic al personalului întreprinderii în cursul anului de gestiune. Acest indicator este calculat în conformitate cu cerințele actelor normative ale Departamentului Statistică şi Sociologie al Republicii Moldova.

În ***poziția 5*** se indică numărul personalului la 31 decembrie a anului de gestiune (inclusiv persoanele angajate şi excluzând persoanele concediate în această zi). În componența personalului sunt incluşi toți angajații permanenți, sezonieri, precum şi cei angajați temporar pe un termen de o zi şi mai mult din data angajării la serviciu.

În ***poziția 6*** se reflectă cheltuielile pentru întreținerea personalului întreprinderii în cursul anului de gestiune. Acest indicator se calculează în conformitate cu cerințele actelor normative ale Departamentului Statistică şi Sociologie al Republicii Moldova.

Poziția 7 este destinată reflectării valorii activelor pe termen lung şi curente înregistrate în calitate de gaj, ca garanție a datoriilor privind creditele şi împrumuturile. În acest caz este necesar de ținut cont de faptul că datele privind valoarea acestor active se înscriu prin fracție: la numărător se reflectă valoarea de gaj (contractuală) a acestor active, iar la numitor – valoarea de bilanț a acestora.

Poziția 8 se completează numai de societățile pe acțiuni şi conține informația privind numărul acțiunilor ordinare în circulație la finele anului de gestiune.

Poziția 9 este prevăzută pentru reflectarea de către societățile pe acțiuni a profitului net (pierderea) al anului de gestiune calculat pentru o acțiune ordinară. Acest indicator se determină prin împărțirea sumei profitului net (pierderii), diminuată cu suma dividendelor aferente acțiunilor privilegiate, la numărul total de acțiuni ordinare în circulație.

În poziția 10 societățile pe acțiuni reflectă suma dividendelor (plătite sau planificate pentru plată) calculată pentru o acțiune ordinară în circulație în cursul anului de gestiune.

În ***poziția 11*** se dezvăluie informația privind existența valutei străine de care dispune întreprinderea la finele perioadei de gestiune în casierie, contul valutar sau alte conturi la bănci (atât în interiorul țării, cât și peste hotare), pe tipuri de valută. În acest caz se înscrie denumirea valutei, codul acesteia și suma în lei.

În ***poziția 12*** se reflectă informația privind existența mijloacelor bănești legate din casierie și conturile întreprinderii la bănci, care nu sunt accesibile pentru utilizare (sechestrate, blocate, înregistrate în calitate de gaj etc.). În *Nota explicativă* se indică cauzele acestor circumstanțe.

În capitolul ***1 „Existența și mișcarea activelor pe termen lung"*** este prezentată structura activelor pe termen lung pe tipuri, precum și mișcarea lor (modificarea) în cursul anului de gestiune (inclusiv corectările valorii). Aici de asemenea se reflectă suma uzurii (amortizării) calculate, valoarea de bilanț sau netă a activelor la începutul și finele anului de gestiune, valoarea activelor înregistrate ca gaj și alte informații.

Capitolul constă din trei subcapitole care corespund grupelor de active pe termen lung și anume:

1.1. Active nemateriale.
1.2. Active materiale.
1.3. Active financiare și alte active.

În aceste trei subcapitole informația privind activele pe termen lung se dezvăluie practic după una și aceeași schemă, sub formă de tabel, după principiul bilanțier.

În subiectul tabelelor se reflectă grupele și tipurile activelor pe termen lung, iar în predicatul acestora – indicatorii care caracterizează existența și mișcarea (modificarea) lor în cursul anului de gestiune.

Toți indicatorii subiectului sunt sistematizați în posturi distincte, iar cei ai predicatului – în coloane.

În ***coloana „Active existente la finele anului de gestiune precedent"*** în fiecare subcapitol se reflectă valoarea inițială a grupei respective de active pe termen lung (nemateriale, materiale, financiare), precum și suma amortizării acumulate, uzurii (epuizării) și valoarea de bilanț a acestora la finele anului de gestiune precedent.

Aceste informații se dezvăluie atât în ansamblu pe fiecare grupă de active, cât și pe grupe de active distincte.

Indicatorii din această coloană trebuie să fie corelați cu datele corespunzătoare din *Bilanțul contabil* pentru anul de gestiune precedent, ținând cont de reformarea efectuată.

Coloana specificată se completează în baza datelor soldurilor subconturilor deschise în cadrul conturilor sintetice ***111 „Active nemateriale"***, ***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"***, ***113 „Amortizarea activelor nemateriale"***, ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***, ***122 „Terenuri"***, ***123 „Mijloace fixe"***, ***124 „Uzura mijloacelor fixe"***, ***125 „Resurse naturale"***, ***126 „Epuizarea resurselor naturale"***, ***131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"***, ***132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate"***, ***133 „Modificarea valorii investiţiilor pe termen lung"***, ***134 „Creanţe pe termen lung"***, ***136 „Avansuri pe termen lung acordate"***, ***141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"***, ***142 „Alte active pe termen lung"***.

În coloana ***„Intrate"*** se reflectă intrarea activelor pe termen lung în cursul anului de gestiune la valoarea de intrare (sau reevaluată) pe seama tuturor surselor, inclusiv a celor nereflectate anterior, procurate contra plată, trecute din categoria activelor curente în componenţa celor pe termen lung, intrate cu titlu gratuit de la alte întreprinderi, precum şi a celor intrate din nou în anul de gestiune, procurate ca rezultat al fuziunii (divizării) întreprinderii etc. Informaţia se reflectă pentru toată grupa în întregime şi pe fiecare tip de active în parte.

În ce priveşte amortizarea şi uzura (epuizarea) în această coloană în posturile ***040 „Amortizarea activelor nemateriale"*** şi ***140 „Uzura şi epuizarea activelor materiale pe termen lung"*** se reflectă suma amortizării şi uzurii (epuizării) activelor pe termen lung calculată în perioada de gestiune.

Această coloană se completează în baza soldurilor debitoare ale subconturilor deschise în cadrul conturilor sintetice privind evidenţa activelor pe termen lung (***111 „Active nemateriale"***, ***112 „Active nemateriale în curs de execuţie"***, ***121 „Active materiale în curs de execuţie"***, ***122 „Terenuri"***, ***123 „Mijloace fixe"***, ***125 „Resurse naturale"***, ***131 „Investiţii pe termen lung în părţi nelegate"***, ***132 „Investiţii pe termen lung în părţi legate"***), a soldurilor creditoare ale conturilor privind evidenţa amortizării şi uzurii (epuizării) (***113 „Amortizarea activelor nemateriale"***, ***124 „Uzura mijloacelor fixe"***, ***126 „Epuizarea resurselor naturale"***) şi a datelor evidenţei analitice din aceste conturi.

În coloanele ***„Corectarea valorii"*** – ***„total"*** şi ***„inclusiv reevaluarea"*** este dezvăluită informaţia privind majorarea sau micşorarea valorii activelor pe termen lung în cazurile reevaluării acestora, în conformitate cu cerinţele ***S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"*** (paragraful 29), ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*** (paragrafele 30, 37, 38, 54–57) şi revizuirii valorii de bilanţ, potrivit cerinţelor ***S.N.C. 16*** (paragraful 16), casării parţiale, conform cerinţelor ***S.N.C. 16*** (paragraful 54) sau majorării ulterioare, în conformitate cu ***S.N.C. 16*** (paragraful 56).

În ce privește investițiile pe termen lung în această coloană se reflectă informația privind modificarea valorii lor ca urmare a cotării la bursă sau conform totalurilor licitațiilor publicate în presă.

Totodată diminuarea valorii activelor pe termen lung se reflectă în paranteze și reprezintă un număr negativ.

Drept sursă de informație pentru completarea acestor coloane servesc datele contabilității analitice din conturile privind evidența modificării valorii și diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung (***133 „Modificarea valorii investițiilor pe termen lung"***, ***341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"***).

În coloana ***„Ieșite"*** se reflectă informația privind activele pe termen lung ieșite în cursul anului de gestiune, inclusiv cele vândute contra plată, transferate cu titlu gratuit altor unități economice, lichidate în anul de gestiune ca urmare a uzurii complete, calamităților naturale, avariei, în legătură cu reconstrucțiile și construcțiile noi, ca rezultat al fuziunii (divizării) întreprinderii etc.

Drept bază pentru reflectarea valorii activelor ieșite servesc datele rulajelor creditoare ale subconturilor deschise în cadrul conturilor de evidență a activelor pe termen lung (***111 „Active nemateriale"***, ***112 „Active nemateriale în curs de execuție"***, ***121 „Active materiale în curs de execuție"***, ***122 „Terenuri"***, ***123 „Mijloace fixe"***, ***125 „Resurse naturale"***, ***131 „Investiții pe termen lung în părți nelegate"***, ***132 „Investiții pe termen lung în părți legate"***).

Drept sursă de informație pentru reflectarea informației privind modificarea sumei amortizării, uzurii (epuizării) în această coloană servesc datele rulajelor debitoare ale subconturilor deschise în cadrul conturilor ***113 „Amortizarea activelor nemateriale"***, ***124 „Uzura mijloacelor fixe"***, ***126 „Epuizarea resurselor naturale"***.

Coloana ***„Transferate"*** din subcapitolele 1.2 și 1.3 este destinată reflectării activelor pe termen lung transferate din categoria activelor pe termen lung în componența celor curente.

Datele din conturile analitice deschise în cadrul conturilor sintetice de evidență a existenței și mișcării activelor pe termen lung servesc drept bază pentru reflectarea acestei informații.

În coloana ***„Active existente la finele anului de gestiune curent"*** întreprinderile reflectă componența activelor pe termen lung la finele anului de gestiune la valoarea de intrare sau reevaluată calculată în baza datelor din coloanele nominalizate anterior conform următoarei formule:

Active existente la finele perioadei de gestiune curente	=	**Active existente la finele perioadei de gestiune precedente**	+	**Intrări în cursul perioadei de gestiune**	±	**Corectarea valorii perioadei de gestiune**	–	**Ieşiri în cursul perioadei de gestiune**	–	**Transferări.**

În coloana ***„Suma de amortizare acumulată la finele anului de gestiune"*** din subcapitolele 1.1 şi 1.2 se reflectă suma amortizării, uzurii (epuizării) activelor nemateriale pe termen lung şi activelor materiale acumulate cu total cumulativ în cursul întregii perioade de exploatare a acestora.

Această coloană se completează pe tipuri de active şi pe fiecare grupă în ansamblu în baza datelor conturilor analitice corespunzătoare deschise în cadrul conturilor ***113 „Amortizarea activelor nemateriale", 124 „Uzura mijloacelor fixe" şi 126 „Epuizarea resurselor naturale".***

Coloana ***„Valoarea de bilanț"*** (subcapitolele 1.1 şi 1.2) este prevăzută pentru reflectarea componenței activelor pe termen lung la valoarea de bilanț la finele anului de gestiune. Acest indicator se calculează pe fiecare grupă şi tip de active prin scăderea din valoarea de intrare a acestora la finele anului de gestiune a sumelor amortizării, uzurii (epuizării) acumulate în cursul întregii perioade de utilizare.

În coloana ***„Valoarea netă a investițiilor pe termen lung"*** prevăzută în subcapitolul ***1.3 „Active financiare şi alte active"*** se indică componența investițiilor pe termen lung la valoarea netă, care se determină prin adăugarea (scăderea) la valoarea de intrare (reevaluată) a soldului de la finele perioadei de gestiune şi a sumelor corectărilor corespunzătoare pentru anul de gestiune.

Conform acestei scheme se dezvăluie informația pe fiecare grupă şi tip de active pe termen lung.

Gruparea activelor pe termen lung după tipuri se reflectă pe posturi distincte în predicatul fiecărui subcapitol.

Capitolul ***2 „Existența şi mişcarea activelor curente"*** cuprinde informațiile prezentate în *capitolul **II „Active curente"*** din *Bilanțul contabil.*

Acest capitol constă din trei subcapitole:

2.1. Stocuri de mărfuri şi materiale.

2.2. Starea creanțelor pe termen scurt.

2.3. Investiții pe termen scurt.

Distinct în *Nota informativă* la capitolul 2.2 este dezvăluită informația privind creanțele dubioase lichidate aferente facturilor de primit atât din țară, cât şi din străinătate.

Capitolul de față se completează în baza soldurilor şi rulajelor conturilor analitice deschise în cadrul conturilor sintetice ***211 „Materiale", 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată", 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 222 „Corecții la datorii dubioase", 223 „Creanțe pe termen scurt ale părților legate", 224 „Avansuri pe termen scurt acordate", 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului", 228 „Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate", 229 „Alte creanțe pe termen scurt", 231 „Investiții pe termen scurt în părți nelegate", 232 „Investiții pe termen scurt în părți legate".***

În capitolul ***3 „Starea şi modificarea datoriilor pe termen lung"*** se specifică posturile distincte din capitolul 4 al *Bilanțului contabil* ***„Datorii pe termen lung"*** care cuprind:

- datoriile financiare pe termen lung;
- datoriile calculate pe termen lung.

În coloanele distincte ale acestui capitol sunt prevăzuți indicatorii, ce caracterizează existența, mişcarea şi corectarea sumelor datoriilor pe termen lung ale întreprinderii în cursul anului de gestiune: ***„Sold la finele anului de gestiune precedent"*** (coloana 3), ***„Majorări"*** (coloana 4), ***„Corecții"*** (coloana 5), ***„Diminuări"*** (coloana 6) şi ***„Sold la finele anului de gestiune curent"*** (coloana 7).

Sub acest aspect informația este prezentată pe grupe şi tipuri de datorii pe termen lung sistematizate pe posturi, care se completează în baza conturilor analitice deschise în cadrul conturilor sintetice ***411 „Credite bancare pe termen lung", 412 „Credite bancare pe termen lung pentru salariați", 413 „Împrumuturi pe termen lung", 414 „Alte datorii financiare pe termen lung", 421 „Datorii de arendă pe termen lung", 422 „Venituri anticipate pe termen lung", 423 „Finanțări şi încasări cu destinație specială", 424 „Avansuri pe termen lung primite", 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit", 426 „Alte datorii pe termen lung calculate".***

În capitolul ***4 „Starea datoriilor pe termen scurt"*** este reflectată informația privind starea datoriilor pe termen scurt față de creditori, furnizori, buget, fondatori, personal şi alți creditori la finele anului de gestiune curent, după termene de achitare.

Această informație este detaliată pe posturi distincte după grupe şi tipuri de datorii identice, care se generalizează în trei grupe de bază:

- datorii financiare pe termen scurt;
- datorii comerciale pe termen scurt;
- datorii calculate pe termen scurt.

Acest capitol se întocmeşte în baza datelor conturilor analitice deschise în cadrul conturilor sintetice ***511 „Credite bancare pe termen scurt"***, ***512 „Credite bancare pe termen scurt pentru salariați"***, ***513 „Împrumuturi pe termen scurt"***, ***514 „Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung"***, ***515 „Venituri anticipate curente"***, ***516 „Alte datorii financiare pe termen scurt"***, ***521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"***, ***522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate"***, ***523 „Avansuri pe termen scurt primite"***, ***531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii"***, ***532 „Datorii față de personal privind alte operații"***, ***533 „Datorii privind asigurările"***, ***534 „Datorii privind decontările cu bugetul"***, ***536 „Datorii privind plățile extrabugetare"***, ***537 „Datorii față de fondatori şi alți participanți"***, ***538 „Rezerve pentru cheltuieli şi plăți preliminate"***, ***539 „Alte datorii pe termen scurt"***.

Capitolul ***4*** cuprinde suplimentar două note explicative:

1. ***Notă informativă privind valorile şi datoriile contabilizate în conturile extrabilanțiere*** şi
2. ***Notă informativă privind avansurile şi investițiile acordate şi primite, decontările cu clienții externi.***

În nota 1 ***„Notă informativă privind valorile şi datoriile contabilizate în conturile extrabilanțiere"*** întreprinderile dezvăluie informația privind existența la finele anilor de gestiune precedent (coloana 3) şi curent (coloana 6) a activelor pe termen lung şi curente care nu aparțin întreprinderii, dar care temporar se află la dispoziția ei, precum şi privind intrarea (apariția) (coloana 4) sau ieşirea (achitarea) acestora (coloana 5) în cursul anului de gestiune.

În nota 2 ***„Notă informativă privind avansurile şi investițiile acordate şi primite, decontările cu clienții externi"*** se specifică informația privind avansurile acordate şi primite, suma totală a altor active şi pasive, investițiilor directe în capitalul statutar, primite din străinătate şi plasate în străinătate; investițiile în titlurile de valoare primite şi plasate; datele privind dividendele de plătit altor țări şi de primit din alte țări. Toate aceste informații se prezintă separat pe fiecare țară, cu indicarea denumirii şi codului fiecărei țări.

13.4.2. Anexa la Raportul privind rezultatele financiare

Anexa la Raportul privind rezultatele financiare constituie o parte componentă a raportului financiar anual prezentat utilizatorilor de către agenții economici ai Republicii Moldova. Obiectivul acestei anexe constă în prezentarea detaliată a componenței veniturilor și cheltuielilor pe tipuri de activități ale întreprinderii reflectate în *Raportul privind rezultatele financiare* sub formă generalizată, precum și a informației suplimentare privind veniturile și cheltuielile nereflectate în alte rapoarte.

Conținutul, structura, modul de întocmire și de prezentare a *Anexei la Raportul privind rezultatele financiare* sunt determinate de ***Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare***, ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"*** și de alte S.N.C. și comentarii privind aplicarea acestora.

Conform prevederilor ***S.N.C.*** *5*, *Anexa la Raportul privind rezultatele financiare* se întocmește de agenții economici și se prezintă utilizatorilor numai în baza totalurilor anuale. În acest caz forma, conținutul și structura acesteia depind de sistemul contabil utilizat de întreprindere. Toți agenții economici care utilizează sistemul contabil complet întocmesc și prezintă utilizatorilor *Anexa la Raportul privind rezultatele financiare* (formularul nr.6) prevăzută de ***S.N.C. 5***.

Formularul-tip al *Anexei la Raportul privind rezultatele financiare* stabilit de ***S.N.C. 5*** cuprinde cinci capitole:

1. *Activitatea operațională.*
2. *Activitatea de investiții.*
3. *Activitatea financiară.*
4. *Rezultatul excepțional.*
5. *Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit.*

În fiecare capitol se prezintă detaliat componența veniturilor sau cheltuielilor pe tipuri de activități și pe surse de formare a acestora. Totodată se reflectă componența veniturilor și pierderilor excepționale, precum și informația despre cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit. În mod informativ se arată suma veniturilor rezultate din schimbul produselor, mărfurilor, serviciilor, alte informații.

Toate capitolele din anexă constau din subcapitole care corespund unui post din *Raportul privind rezultatele financiare* pe tipul respectiv de activitate și servesc pentru specificarea detaliată a componenței veniturilor și cheltuielilor incluse în postul din raportul specificat.

Pentru compararea rezultatelor activității întreprinderii obținute în cursul perioadei de gestiune cu anul precedent toți indicatorii, care formează rezultatul financiar, se prezintă în două coloane: *„Perioada de gestiune"*

(col.3) şi *„Perioada corespunzătoare a anului precedent"* (col.4). Datele pentru anul de gestiune şi anul precedent trebuie să fie calculate conform unei metodici unice care asigură comparabilitatea lor.

Întrucât acest formular este o specificare a unor posturi distincte din *Raportul privind rezultatele financiare*, modul de evaluare şi constatare a elementelor componente (posturilor) este similar cu cel din posturile corespunzătoare ale *Raportului privind rezultatele financiare*, în componenţa cărora aceste elemente se includ. Acest mod este expus detaliat în paragraful ***13.3.2 „Conţinutul, modul de întocmire şi prezentare a Raportului privind rezultatele financiare"*** din prezentul manual.

Un loc deosebit în *Anexa la Raportul privind rezultatele financiare* îl ocupă *Nota informativă la capitolul 1* care serveşte pentru determinarea activităţii de bază (predominante) a întreprinderii în conformitate cu Clasificatorul activităţilor din economia Moldovei (CAEM).

În capitolul de faţă este prezentată caracteristica generală, structura şi conţinutul *Anexei la Raportul privind rezultatele financiare.*

Modul de completare a acestei anexe şi conţinutul unor posturi distincte ale acesteia sunt descrise detaliat în capitolul *3 „Dezvăluirea informaţiei în rapoartele financiare anuale"* din cartea *„Noul sistem contabil al agenţilor economici din Republica Moldova"* (vol.2).

Drept baza pentru întocmirea *Anexei la Raportul privind rezultatele financiare* servesc datele subconturilor deschise în cadrul conturilor de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor (**clasele 6–7**) şi informaţia suplimentară.

În capitolul ***1 „Activitatea operaţională"*** este prezentată informaţia privind veniturile şi cheltuielile aferente activităţii operaţionale a întreprinderii în funcţiune care constituie pentru aceasta o activitate curentă ordinară determinată de statut. În realitate acest capitol serveşte pentru descifrarea detaliată a datelor indicate în rândurile 010–080 din *Raportul privind rezultatele financiare.*

Drept baza pentru completarea capitolului 1 servesc datele subconturilor deschise în cadrul conturilor sintetice de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor din activitatea operaţională a întreprinderii (***611 „Venituri din vânzări", 612 „Alte venituri operaţionale", 711 „Costul vânzărilor", 712 „Cheltuieli comerciale", 713 „Cheltuieli generale şi administrative", 714 „Alte cheltuieli operaţionale"***).

În capitolul ***2 „Activitatea de investiţii"*** întreprinderile prezintă detaliat structura veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii de investiţii a acestora, rezultatele căreia se reflectă sub formă generalizată în rd.090 *„Rezultatul din activitatea de investiţii: profit (pierdere)"* din *Raportul privind rezultatele financiare.*

La pregătirea *Anexei la Raportul privind rezultatele financiare* trebuie să se ia în considerare faptul ca în capitolul 2 întreprinderile prezintă informația privind activitatea de investiții care nu reprezintă pentru acestea o activitate operațională de bază, ci se desfășoară pe lângă activitatea de bază.

Datele subconturilor deschise în cadrul conturilor sintetice ***621 „Venituri din activitatea de investiții"*** și ***721 „Cheltuieli ale activității de investiții"*** constituie baza informațională pentru completarea capitolului 2.

Întreprinderile, ale căror operațiuni privind investirea capitalului se referă conform statutului la activitatea operațională de bază, reflectă veniturile și cheltuielile aferente acestor operațiuni pe posturile respective din capitolul *1 „Activitatea operațională"*.

Capitolul ***3 „Activitatea financiară"*** este destinat descifrării rd.100 *„Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)"* din *Raportul privind rezultatele financiare*. Componența veniturilor și cheltuielilor aferente activității financiare este prezentată detaliat pe surse de formare în capitolul specificat al anexei.

Este de menționat că în capitolul 3 prezintă informația acei agenți economici pentru care operațiunile financiare, conform actelor de constituire, nu constituie o activitate operațională de bază, ci se efectuează pe lângă aceasta.

Capitolul 3 se completează în baza datelor subconturilor deschise în cadrul conturilor sintetice ***622 „Venituri din activitatea financiară"*** și ***722 „Cheltuieli ale activității financiare"***.

În cazul în care activitatea financiară este determinată de statutul întreprinderii ca activitate operațională de bază, informația privind aceasta întreprinderea o prezintă în posturile corespunzătoare din *capitolul 1 „Activitatea operațională"*.

În capitolul ***4 „Rezultat excepțional"*** se specifică veniturile și pierderile apărute ca rezultat al evenimentelor și operațiunilor rare și netipice (imprevizibile, excepționale) nelegate de activitatea economico-financiară ordinară a întreprinderii. Totodată acești indicatori sunt prezentați detaliat (pe grupe separate) în baza datelor subconturilor deschise în cadrul conturilor sintetice ***623 „Venituri excepționale"*** și ***723 „Pierderi excepționale"***.

În ***capitolul 5 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"*** întreprinderile prezintă amplu informația privind cheltuielile (economiile) privind impozitul pe venit curente și amânate calculate în conformitate cu prevederile ***S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit"***. Capitolul 5 se completează în baza datelor rulajelor contului ***731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit"***.

13.4.3. Nota explicativă la raportul financiar anual

Nota explicativă constituie un capitol de sine stătător al raportului financiar anual prezentat utilizatorilor de către agenții economici.

Obiectivul *Notei explicative* constă în dezvăluirea politicii de contabilitate, bazelor pregătirii rapoartelor financiare utilizate de întreprindere, informației de altă natură prevăzută de S.N.C.

Aceasta cuprinde descrierea generală sau analiza mai detaliată a indicatorilor prezentați în rapoartele financiare cu destinație generală și anexele la acestea, precum și informații suplimentare care sunt importante pentru utilizatorii rapoartelor financiare.

Standardele Naționale de Contabilitate nu limitează volumul informației prezentate în *Nota explicativă*, dar totodată ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"*** cuprinde informațiile care trebuie să fie prezentate în aceasta de către toate întreprinderile în baze generale. Această informație trebuie să ajute utilizatorii să înțeleagă rapoartele financiare și să le compare cu rapoartele altor întreprinderi.

Conform prevederilor ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"***, *Nota explicativă* trebuie să conțină:

- *informații privind dezvăluirea politicii de contabilitate;*
- *informații privind corespunderea rapoartelor financiare Standardelor Naționale de Contabilitate;*
- *analiza datelor cuprinse în rapoartele financiare și informații suplimentare necesare pentru prezentarea obiectivă a acestora și înțelegerea corectă de către utilizatori;*
- *alte dezvăluiri, inclusiv:*
    - *contingențele, obligațiile contractuale și alte dezvăluiri financiare;*
    - *dezvăluiri cu caracter nefinanciar etc.*

Informații privind dezvăluirea politicii de contabilitate

Modul general de dezvăluire a politicii de contabilitate a întreprinderii este determinat de ***S.N.C. 1 „Politica de contabilitate"***, ***S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare"***, alte S.N.C. și comentarii privind aplicarea acestora.

Acest mod este expus detaliat în capitolul I ***„Bazele organizării contabilității financiare"*** din prezentul manual. Din aceste considerente în prezentul paragraf ne vom limita doar la nomenclatorul de probleme generale care trebuie examinate în capitolul ***„Politica de contabilitate"*** din *Nota explicativă.*

Conform Standardelor Naționale de Contabilitate capitolul *„Politica de contabilitate"* din *Nota explicativă* trebuie să cuprindă:

a) *informații privind metodele de evaluare utilizate la pregătirea rapoartelor financiare;*
b) *descrierea fiecărei metode concrete a politicii de contabilitate care este importantă pentru prezentarea obiectivă a rapoartelor financiare;*
c) *indicații privind introducerea (sau neintroducerea) modificărilor în politica de contabilitate.*

Informații privind corespunderea rapoartelor financiare cerințelor Standardelor Naționale de Contabilitate

Toți agenții economici trebuie să întocmească rapoarte financiare cu destinație generală în conformitate cu ***Standardele Naționale de Contabilitate***. Întreprinderile, rapoartele financiare ale cărora sunt întocmite în conformitate cu cerințele S.N.C., trebuie să dezvăluie acest moment în *Nota explicativă.*

În cazuri foarte rare utilizarea unei oarecare cerințe concrete din ***Standardele Naționale de Contabilitate*** poate induce în eroare utilizatorii rapoartelor financiare. Aceasta poate avea loc numai în cazul când modul de evidență prevăzut de acest standard nu corespunde esenței operațiunii sau fenomenului reflectate în contabilitate și nu poate fi furnizată o informație veridică nici chiar prin intermediul dezvăluirilor suplimentare.

În cazul când conducerea conchide că corespunderea cerințelor ***Standardelor Naționale de Contabilitate*** va induce în eroare utilizatorii și pentru reflectarea veridică este necesară o abatere de la o oarecare prevedere din standard, în *Nota explicativă* trebuie să fie prezentate următoarele momente:

- în cazul abaterii de la o anumită prevedere a standardului, rapoartele financiare prezintă veridic situația financiară și rezultatele activității întreprinderii;
- rapoartele financiare corespund ***Standardelor Naționale de Contabilitate*** în vigoare sub toate aspectele esențiale, cu excepția unei anumite abateri în scopul reflectării veridice;
- standardul la care a renunțat întreprinderea, caracterul abaterilor, cauzele, conform cărora un atare mod de evidență a indus în eroare și modul de contabilitate adoptat din nou;
- aprecierea influenței fiecărei abateri asupra indicatorilor și situației financiare a întreprinderii.

Abaterea de la cerințele ***Standardelor Naționale de Contabilitate*** este imposibilă numai din cauza că un alt mod de evidență de asemenea asigură reflectarea veridică a informației.

În acest capitol trebuie să fie prezentate de asemenea cazurile de aplicare a ***Standardelor Naționale de Contabilitate*** până la intrarea acestora în vigoare.

Analiza datelor cuprinse în rapoartele financiare și informații suplimentare

Rapoartele financiare şi anexele la acestea în multe cazuri nu pot cuprinde toată informaţia necesară utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice. De aceea în *Nota explicativă* întreprinderile efectuează analiza şi descifrarea datelor, conţinute în rapoartele financiare în conformitate cu ***Standardele Naționale de Contabilitate*** şi include informaţii suplimentare, care cuprind şi prezintă indicatorii financiari de bază, situaţia financiară a întreprinderii şi analiza influenţei diverşilor factori asupra modificării acesteia.

În partea analitică a *Notei explicative* se recomandă a caracteriza succint activitatea întreprinderii (tipurile activităţii curente, financiare şi de investiţii), indicatorii principali ai activităţii şi factorii, care au influenţat în anul de gestiune asupra rezultatelor financiare şi economice ale activității întreprinderii, precum şi deciziile privind examinarea rapoartelor financiare şi repartizarea profitului rămas la dispoziţia întreprinderii, adică informaţia financiară corespunzătoare care este utilă pentru crearea unei imagini fidele şi complete privind situaţia patrimonială şi financiară a întreprinderii.

Datele privind activitatea economică a întreprinderii şi rezultatele activităţii acesteia se reflectă în rapoartele financiare în dinamică, fapt ce permite să se analizeze tendinţele modificării celor mai importante posturi şi indicatori din rapoartele financiare, să se efectueze analiza pe orizontală şi verticală a *Bilanţului contabil* şi *Raportului privind rezultatele financiare*, să se calculeze sistemul de coeficienţi analitici.

Pentru o prezentare mai amplă şi o mai bună înţelegere de către utilizatori a situaţiei financiare şi patrimoniale a întreprinderii în *Nota explicativă* se publică şi se analizează informaţia suplimentară, care trebuie să fie prezentată conform cerinţelor ***Standardelor Naționale de Contabilitate***.

Fiecare ***Standard Național de Contabilitate*** prevede prezentarea atât a informaţiei obligatorii, cât şi a celei suplimentare privind problemele concrete.

De exemplu, conform ***S.N.C. 1 „Politica de contabilitate"***, trebuie să fie dezvăluite procedeele de ţinere a contabilităţii financiare alese la formarea politicii de contabilitate care se deosebesc de anul precedent. Sunt publicate separat modificările intervenite în politica de contabilitate, care influenţează esenţial aprecierea şi luarea deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare în perioadele de gestiune curentă şi următoare, precum şi cauzele modificărilor şi evaluarea consecinţelor acestora în expresie valorică. În cazul când bilanţul iniţial se modifică la începutul anului de gestiune, în *Nota explicativă* se explică cauzele modificărilor.

Pentru posturile incluse în raportul financiar anual, care sunt sau au fost exprimate iniţial în valută străină, se indică cursul valutar, la care a avut loc convertirea în valută naţională.

La examinarea indicatorilor de bază ai activității poate fi prezentată caracteristica activelor materiale pe termen lung (ponderea părții active a mijloacelor fixe, coeficientul uzurii, înnoirii, ieșirii etc.), a activelor nemateriale, investițiilor financiare, creanțelor și datoriilor, nivelului tehnico-științific al producției. În acest caz informația poate fi completată cu tabele analitice, grafice, specificări. Se recomandă a determina tendințele de bază ale activității și dezvoltării întreprinderii, precum și modificările calitative intervenite în situația financiară și patrimonială a acesteia, cauzele acestora.

Dezvăluirea informației suplimentare referitoare la activele materiale pe termen lung este prevăzută de ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”***. În conformitate cu cerințele acestui standard, întreprinderile prezintă informații privind valoarea de bilanț a mijloacelor fixe la începutul și finele perioadei de gestiune, care reflectă intrarea, ieșirea (procurarea) acestora prin fuziunea companiilor, majorarea sau micșorarea rezultată din reevaluarea mijloacelor fixe; diferența de curs valutar netă apărută la transpunerea rapoartelor financiare ale companiilor străine din valuta străină în valuta națională, alte mișcări ale activelor pe termen lung.

Pentru fiecare categorie de active uzurabile trebuie să se dezvăluie metoda de calculare a uzurii aplicată, durata de funcționare utilă sau normele cotelor de uzură utilizate, suma totală a uzurii raportată la cheltuielile perioadei.

Se recomandă de asemenea a analiza volumul investițiilor capitale (activelor materiale în curs de execuție, inclusiv utilajul care necesită montaj) la începutul și finele perioadei de gestiune, suma datoriilor aferente procurării mijloacelor fixe.

Se dezvăluie esența și influența modificărilor în devizul de cheltuieli, care au urmări esențiale sau se presupune că acestea vor influența substanțial perioadele de gestiune următoare.

Dacă obiectele se reflectă la valoarea reevaluată, urmează a fi dezvăluită baza utilizată pentru reevaluare, data reevaluării, informații privind faptul, dacă evaluarea a fost efectuată cu atragerea expertului independent, esența (caracteristica) indicilor utilizați la determinarea valorii de recuperare și rezultatului din reevaluare.

În cazul în care întreprinderea utilizează metoda de evaluare recomandată de ***S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”***, se indică valoarea venală a mijloacelor fixe atunci când aceasta diferă substanțial de valoarea de bilanț.

Caracterul informației suplimentare referitoare la stocurile de mărfuri și materiale este determinat de ***S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”***. Conform acestui standard, întreprinderile reflectă evenimentele și cauzele activității economice care au condus la majorarea valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale în limitele costului acestora. Este necesar să se indice suma oricărei depășiri a valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri

şi materiale în limitele costului acestora, trecută anterior la pierderi în urma evaluării lor la valoarea realizabilă netă, care se recunoaşte ca venit în perioada de gestiune specificată (*S.N.C. 2*, paragraful 32), valoarea de bilanţ a stocurilor de mărfuri şi materiale calculată în baza valorii realizabile nete.

De asemenea este util să se compare valoarea de bilanţ şi valoarea de gaj a bunurilor materiale, înregistrate ca gaj pentru asigurarea datoriilor.

În afară de aceasta, în *Nota explicativă* urmează să fie specificaţi indicatorii posturilor, conform cărora în *Bilanţul contabil* şi *Raportul privind rezultatele financiare* se reflectă alte active, pasive, creditorii, debitorii, alte datorii, tipurile distincte de profituri şi pierderi în cazul esenţialităţii lor în suma totală a acestor rapoarte.

Totodată este necesar de remarcat că în practica internaţională se consideră semnificativă suma care constituie nu mai puţin de 5 % faţă de totalul indicatorilor corespunzători. Această regulă trebuie să fie aplicată şi la dezvăluirea altor indicatori din rapoartele financiare.

Concomitent se reflectă informaţii privind cheltuielile şi datoriile constatate după data întocmirii raportului financiar anual până la prezentarea acestuia care influenţează substanţial aprecierea situaţiei patrimoniale şi financiare a întreprinderii, inclusiv luarea deciziei privind repartizarea profitului, potrivit S.N.C.

La aprecierea situaţiei financiare *pe o perioadă scurtă* pot fi prezentaţi indicatorii care apreciază structura bilanţului (lichiditatea curentă, asigurarea cu mijloace proprii şi capacitatea de restabilire (pierdere) a solvabilităţii).

La caracterizarea solvabilităţii trebuie de luat în considerare astfel de indicatori cum sunt soldul mijloacelor băneşti pe contul de decontare şi alte conturi la bancă sau alte instituţii de credit, precum şi în casieria întreprinderii; mărimea pierderilor, creanţelor şi datoriilor amânate; creditele şi împrumuturile nerambursate la scadenţă; plenitudinea transferării impozitelor corespunzătoare la buget; sancţiunile plătite (de plătit) pentru neexecutarea obligaţiilor faţă de buget.

La aprecierea situaţiei financiare *pe o perioadă lungă* se prezintă caracteristica structurii surselor mijloacelor, gradul dependenţei întreprinderii de sursele externe (investitori şi creditori) etc.

În conformitate cu ***S.N.C. 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti”***, pentru o evaluare mai exactă a situaţiei financiare întreprinderile pot să prezinte împreună cu comentariile conducerii informaţia, care cuprinde date privind suma soldurilor însemnate ale mijloacelor băneşti şi echivalentelor acestora disponibile, dar inaccesibile pentru utilizare de către grup (de exemplu, soldurile mijloacelor băneşti existente la compania fiică ce activează în ţară, în care se aplică controlul valutar sau alte limite juridice, ce nu permit întreprinderii mamă şi altor întreprinderi fiice să utilizeze aceste mijloace).

Se reflectă de asemenea suma mijloacelor băneşti pe conturile întreprinderilor cumpărate sau vândute.

Se recomandă a reflecta operaţiunile financiare şi de investiţii, la care nu se utilizează mijloace băneşti (procurarea patrimoniului prin asumarea datoriilor aferente acestuia, procurarea întreprinderii prin emisiunea de acţiuni, trecerea creanţelor în capitalul social etc.). Se dezvăluie suma împrumuturilor neutilizate, care poate fi utilizată în activitatea operaţională viitoare şi suma totală a mijloacelor băneşti, care reflectă majorarea volumului de producţie, indiferent de fluxul mijloacelor băneşti, necesare pentru desfăşurarea activităţii operaţionale. Atare informaţie permite utilizatorilor rapoartelor financiare să determine raţionalitatea şi eficacitatea mijloacelor depuse pentru întreţinerea şi creşterea capacităţii de producţie. Întreprinderile, care nu efectuează investiţii în aceste scopuri, riscă cu veniturile anticipate pentru asigurarea lichidităţii curente şi plăţii proprietarilor.

De asemenea urmează de avut în vedere aprecierea întreprinderii pe piaţa valorilor mobiliare şi cauzele consecinţelor negative ce au avut loc. Se indică deţinătorii celui mai mare pachet de acţiuni. se dezvăluie politica dividendelor.

În *Nota explicativă* poate fi de asemenea prezentată caracteristica politicii investiţionale pe anii precedenţi şi în perspectivă, cu determinarea eficienţei acestor investiţii. În conformitate cu ***S.N.C. 25 „Contabilitatea investiţiilor"***, se dezvăluie informaţia detaliată privind orice investiţii distincte, care reprezintă o parte importantă a activelor, restricţiile considerabile la realizarea investiţiilor, analiza portofoliului de investiţii pentru întreprinderile, activitatea de bază a cărora este activitatea de investiţii, analiza investiţiilor pe tipuri etc.

Agentul economic, care are întreprinderi fiice şi întreprinderi asociate prezintă în *Nota explicativă* date privind existenţa lor, sediul, denumirea şi tipul de activitate.

Societăţile pe acţiuni prezintă de asemenea date privind numărul acţiunilor emise şi integral achitate; emise şi neachitate sau achitate parţial; privind valoarea nominală a acţiunilor aflate în proprietatea societăţii pe acţiuni, întreprinderilor fiice şi părţilor legate. Se publică de asemenea date privind membrii Consiliului Director (Consiliului de Observatori), organului executiv, suma totală a recompensei plătite. În acest caz se descriu toate tipurile de plăţi (salariile, primele, comisioanele şi alte facilităţi patrimoniale (înlesniri, privilegii etc.).

Este necesar de asemenea de a analiza datele privind volumul vânzării produselor, mărfurilor, serviciilor pe tipuri de activităţi, segmente geografice şi de producţie. Conform ***S.N.C. 14 „Informaţii financiare privind sectoarele"***, poate fi dezvăluită de asemenea mărimea veniturilor fiecărui segment din investiţii.

În afară de aceasta, poate fi prezentată aprecierea activităţii de afaceri a întreprinderii, criteriile căreia constituie profitul net, randamentul, durata de rotaţie a stocurilor, durata de rotaţie a mijloacelor în decontări, durata ciclurilor financiar şi operaţional, stabilitatea dezvoltării economice etc.

Este rațională includerea în *Nota explicativă* a datelor privind dinamica celor mai importanți indicatori economici și financiari în cursul mai multor ani, a descrierilor investițiilor capitale viitoare, a acțiunilor economice efectuate și a altei informații ce interesează utilizatorii potențiali ai raportului financiar anual.

În *Nota explicativă* urmează de indicat, după caz, modul de calculare a indicatorilor analitici (rentabilitatea, cota mijloacelor circulante proprii, coeficienții uzurii, înnoirii mijloacelor fixe etc.)

Alte dezvăluiri (încheiere)

Unele informații aferente activității economice a întreprinderii pot lipsi în rapoartele financiare. De exemplu, lista comenzilor sau contractelor de livrare neexecutate. Deseori datele sunt prezentate în rapoartele financiare în mod general. De exemplu, cheltuielile pentru măsurile de ocrotire a naturii. În afară de aceasta, mulți factori importanți nu pot fi determinați din punct de vedere cantitativ și nu pot fi prezentați în rapoartele financiare. De aceea analiza rapoartelor financiare în *Nota explicativă* se completează cu dezvăluirea altor caracteristici financiare și nefinanciare care permit utilizatorilor să aprecieze obiectiv situația financiară a întreprinderii.

De exemplu, la dezvăluirea acțiunilor de ocrotire a naturii se recomandă a explica acțiunile de bază în domeniul protecției mediului ambiant desfășurate de întreprindere, influența acestor acțiuni asupra nivelului investițiilor capitale și profitului obținut în cursul anului de gestiune și a caracteriza consecințele financiare pentru perioadele viitoare. Urmează a fi dezvăluite datele privind amenzile pentru încălcarea legislației de ocrotire a naturii, plățile ecologice efectuate și plata pentru resursele naturale, cheltuielile curente aferente protecției mediului ambiant și gradul de influență a acestora asupra rezultatelor financiare ale întreprinderii.

Pentru a aprecia perspectivele financiare ale întreprinderii, fiecare utilizator trebuie să cunoască structura pieței, în care concurează întreprinderea. Dat fiind acest fapt, în *Nota explicativă* se recomandă a prezenta informația privind volumul piețelor de desfacere a produselor (inclusiv existența livrărilor pentru export), concurenții principali, în cazul când modificarea parțială a producției joacă un rol important în succesul întreprinderii pe piață, precum și măsura în care aceasta este în stare să controleze prețurile la produsele sale.

Poate fi prezentată reputația întreprinderii exprimată, în special, în notorietatea clienților care utilizează produsele sau serviciile ei etc.

Se prezintă de asemenea nivelul îndeplinirii planului și bugetelor, asigurării ritmurilor de creștere prestabilite, eficiența utilizării resurselor întreprinderii și alte informații suplimentare atât cu caracter financiar, cât și nefinanciar, care prezintă interes pentru utilizatorii rapoartelor financiare.

Modelul Notei explicative

Structura *Notei explicative* poate fi liberă, însă este raţional a respecta o anumită consecutivitate la expunerea capitolelor acesteia care, în special, poate fi predeterminată de conţinutul şi structura rapoartelor financiare şi prevederile ***S.N.C. 5***.

Pornind de la aceasta, poate fi recomandat următorul model al *Notei explicative*:

1. Date generale.
2. Informaţii privind corespunderea rapoartelor financiare cu Standardele Naţionale de Contabilitate.
3. Politica de contabilitate.
4. Analiza situaţiei patrimoniale şi financiare a întreprinderii
   - 4.1. Aprecierea şi analiza potenţialului economic (situaţiei patrimoniale).
   - 4.2. Aprecierea şi analiza activităţii de investiţii.
   - 4.3. Caracteristica activelor şi consumurilor curente.
   - 4.4. Caracteristica capitalului propriu şi datoriilor.
   - 4.5. Aprecierea lichidităţii şi solvabilităţii.
   - 4.6. Aprecierea stabilităţii financiare.
   - 4.7. Aprecierea activităţii de afaceri.
   - 4.8. Aprecierea şi analiza eficienţei şi rentabilităţii activităţii economico-financiare.
   - 4.9. Aprecierea situaţiei pe piaţa valorilor mobiliare.
5. Alte dezvăluiri.
6. Încheiere.

Date generale

În acest capitol este prezentată o caracteristică succintă a activităţii întreprinderii (tipurile activităţilor operaţională, de investiţii şi financiară), indicatorii de bază a fiecărui tip de activităţi (analiza veniturilor din vânzări, rezultatelor financiare, repartizării profitului). Pot fi prezentate structura capitalului statutar, structura organizatorică a întreprinderii, numărul de salariaţi, politica de salarizare, alte probleme generale privind activitatea economică a întreprinderii.

Informaţii privind corespunderea rapoartelor financiare cu Standardele Naţionale de Contabilitate

Acest capitol trebuie să conţină informaţii privind corespunderea sau necorespunderea rapoartelor financiare cu Standardele Naţionale de Contabilitate. În cazul în care întreprinderea, în virtutea unor circumstanţe obiective, s-a abătut de la o oarecare cerinţă a standardului naţional, în capitolul de faţă se arată cauza,

caracterul abaterii, modul de contabilizare acceptat. Se apreciază influența acestei abateri asupra indicatorilor financiari ai întreprinderii.

Politica de contabilitate

Conținutul acestui compartiment este expus detaliat în capitolul I *„Bazele organizării contabilității financiare"* din prezentul manual. Un paragraf obligatoriu este dezvăluirea (descrierea) cauzelor și esenței abaterilor de la regulile contabilității financiare determinate sau recomandate de Standardele Naționale de Contabilitate.

Analiza situației patrimoniale și financiare

Aprecierea și analiza potențialului economic (situației patrimoniale)

Luând în considerare volumul mare de informații, care urmează a fi inclus în acest capitol, el poate cuprinde mai multe paragrafe:

- descrierea generală și structura activelor întreprinderii (divizarea în active nemateriale și active materiale pe termen lung, investiții financiare, active curente, analiza verticală și orizontală a bilanțului; caracteristica tendințelor modificării componenței activelor pe grupe, mijloace investite în active în curs de execuție);
- active nemateriale (clasificarea, caracteristica în esență, inclusiv amortizarea morală, metodele de calculare a amortizării, planurile referitoare la reînnoire etc.);
- active materiale pe termen lung (clasificarea, caracteristica existenței și modificării, componența după ciclul de viață, aprecierea stării (reînnoirea, uzura fizică și morală), metodele calculării uzurii etc.);
- alte active pe termen lung (componența, dinamica, aprecierea modificărilor calitative).

Aprecierea și analiza activității de investiții

În prezentul capitol este rațional a evidenția următoarele paragrafe:

- activitatea de investiții (tipurile de bază ale investițiilor capitale pe direcții: reconstruirea și reînnoirea capacităților în funcțiune, construcțiile noi; sursele principale de finanțare; caracteristica portofoliului proiectelor de perspectivă, inclusiv estimarea venitului probabil și a riscurilor aferente acestuia);
- investiții financiare: componența investițiilor financiare, corelația dintre investițiile pe termen lung și pe termen scurt, cele mai mari pachete de titluri de valoare, profitabilitatea pe tipuri; riscuri legate de investițiile financiare; denumirea întreprinderilor în care acestea dețin mai mult de jumătate din voturi; nomenclatorul întreprinderilor fiice

mari, țara înregistrării sau sediul acestora; cota proprietății și, în cazul când diferă numărul de voturi, influența procurării și ieșirii companiilor fiice asupra situației financiare a întreprinderii mamă etc.

Se dezvăluie de asemenea informații privind investițiile în părțile legate, restricțiile semnificative la realizarea investițiilor, informații detaliate pe fiecare investiție care reprezintă o parte însemnată din active, modificările valorii investițiilor pe termen lung, alte informații.

Caracteristica activelor și consumurilor curente

Numărul de paragrafe din prezentul capitol poate fi determinat de componența capitolului 2 din bilanț *„Active curente"* și poate include următoarele:

- evaluarea stocurilor de materii prime, materiale, produse finite, mărfuri (clasificarea pe grupe, analiza dinamicii, caracteristica duratei de rotație, existența stocurilor nelichide);
- evaluarea producției în curs de execuție;
- evaluarea creanțelor (clasificarea pe tipuri, politica vânzărilor în rate, sistemul de reduceri, sistemul de lucru cu clienții, existența datoriilor restante pe termene, metode de influență asupra clienților în scopul achitării datoriilor restante, metodica determinării creanțelor dubioase și creării rezervei pentru datorii dubioase, durata de rotație a mijloacelor în decontări). Separat se dezvăluie creanțele părților legate;
- evaluarea mijloacelor bănești și a echivalentelor acestora (existența mijloacelor bănești pe contul de decontare și alte conturi în bănci și alte instituții financiare, politica privind optimizarea soldurilor mijloacelor bănești pe conturi etc.); analiza fluxului mijloacelor bănești;
- alte active pe termen scurt (existența, starea, analiza tendințelor).

Caracteristica capitalului propriu și datoriilor

Numărul paragrafelor din prezentul capitol este determinat de componența posturilor din pasivul bilanțului:

- caracteristica generală a pasivelor (clasificarea pe tipuri: proprii, împrumutate; pe termen scurt, pe termen lung; analiza dinamicii);
- capital propriu (structura, cauzele modificării mărimii acestuia, date privind capitalul statutar, gradul de salarizare, nivelul retragerii, analiza manevrării; principiile formării fondurilor și rezervelor);
- datorii pe termen lung (clasificarea pe tipuri: împrumuturi prin emisiune, dobânzi aferente plătite; credite bancare pe termen lung, alte împrumuturi; condiții de primire a împrumuturilor, garanții și cauțiuni acordate, condiții de deservire a creditelor și împrumuturilor și de

rambursare a acestora; valorile coeficienţilor de acoperire a cheltuielilor financiare constante, credite şi împrumuturi cu termenul de rambursare expirat, datorii privind arenda finanţată);
- datorii pe termen scurt (clasificarea pe tipuri: condiţiile relaţiilor cu furnizorii privind achitarea materiilor prime şi materialelor; caracteristica datoriilor pe termen scurt pe tipuri; plăţi restante existente, modul şi perspectivele de achitare a acestora, durata de rotaţie a datoriilor).

Aprecierea lichidităţii şi solvabilităţii

Capitolul de faţă poate cuprinde caracteristica coeficienţilor lichidităţii în dinamică (curentă, intermediară, absolută), estimarea valorilor probabile de prognoză, compararea cu valorile optime, mărimea mijloacelor circulante proprii, aprecierea duratei ciclurilor operaţional şi financiar. Calculele se efectuează în baza datelor din *Bilanţul contabil* şi *Raportul privind rezultatele financiare.*

Aprecierea stabilităţii financiare

În acest capitol se prezintă structura generală a surselor de mijloace ale întreprinderii, cheltuielile aferente deservirii surselor externe. Se apreciază dependenţa întreprinderii de sursele externe. Se prezintă sinteza coeficienţilor analitici care caracterizează sub aspect cantitativ stabilitatea financiară a întreprinderii.

În primul rând, este oportună prezentarea caracteristicii *coeficienţilor de capitalizare* care cuprind coeficienţii dependenţei financiare şi manevrării capitalului propriu, structurii investiţiilor pe termen lung, atragerii mijloacelor împrumutate pe termen lung, corelaţia dintre capitalul propriu şi atras, alţi indicatori de capitalizare.

Coeficienţii de capitalizare este raţional să fie completaţi cu caracteristica indicatorilor din cea de-a doua grupă numiţi *coeficienţi de acoperire* (coeficientul de asigurare a dobânzilor aferente creditelor şi împrumuturilor, coeficientul de acoperire a cheltuielilor financiare constante etc.).

Aprecierea activităţii de afaceri

Activitatea de afaceri a întreprinderii se manifestă în dinamismul dezvoltării acesteia, realizarea scopurilor propuse care sunt reflectate de indicatorii valorici calitativi şi cantitativi. Criteriile calitative cuprind capacitatea pieţelor de desfacere a produselor, existenţa produselor livrate pentru export, reputaţia întreprinderii exprimată în notorietatea clienţilor care utilizează produsele întreprinderii sau serviciile şi lucrările acesteia, în stabilitatea relaţiilor cu clienţii permanenţi.

Aprecierea cantitativă şi analiza activităţii de afaceri a întreprinderii pot fi efectuate în două direcţii:

- aprecierea asigurării ritmurilor de dezvoltare prestabilite și îndeplinirea planurilor trasate privind indicatorii de bază;
- nivelul eficienței utilizării resurselor întreprinderii.

Activitatea oricărei întreprinderi poate fi caracterizată sub diferite aspecte. Mai întâi de toate, este necesar a efectua o analiză a volumului vânzărilor și profitului. În afară de aceasta, în *Nota explicativă* se prezintă caracteristica indicatorilor care reflectă specificul activității de bază a întreprinderii. Se apreciază dinamica indicatorilor de bază prin compararea ritmurilor de modificare a acestora.

Aprecierea și analiza eficienței și rentabilității activității economico-financiare

Numărul paragrafelor din acest capitol se determină arbitrar, însă este necesar a evidenția cel puțin două paragrafe:

- aprecierea eficienței utilizării resurselor (analiza în dinamică a coeficienților randamentului, duratei de rotație etc.);
- aprecierea dinamismului și rentabilității (se prezintă în dinamică indicatorii rentabilității vânzărilor, produselor, activelor, rentabilității capitalului avansat și propriu etc.).

Aprecierea situației pe piața valorilor mobiliare

În acest capitol se prezintă numărul de acționari, cei mai mari deținători de acțiuni, se descrie politica dividendelor, se arată în dinamică indicatorii care caracterizează venitul pe o acțiune, valoarea acțiunii etc.

Alte dezvăluiri

În prezentul capitol se dezvăluie alți indicatori financiari și nefinanciari, care lipsesc în rapoartele financiare sau sunt prezentați în general, dezvăluirea cărora este necesară utilizatorilor pentru aprecierea obiectivă a situației financiare a întreprinderii. Este necesar să se dezvăluie măsurile de bază și cheltuielile curente pentru ocrotirea naturii și suma amenzilor pentru nerespectarea legislației privind ocrotirea naturii și influența asupra rezultatelor financiare. Se recomandă să se dezvăluie informația cu privire la concurenții de bază și piețele de desfacere a producției (serviciilor). Se reflectă datele care caracterizează eficiența utilizării resurselor întreprinderii, altă informație suplimentară care este necesară (utilă).

Încheiere

În capitolul de față se apreciază situația economică și financiară a întreprinderii.

Întrebări şi exerciţii de autocontrol

1. Determinaţi locul rapoartelor financiare în sistemul contabil şi destinaţia acestora.
2. Enumeraţi categoriile de bază ale utilizatorilor de rapoarte financiare şi caracterizaţi interesele (necesităţile) informaţionale ale acestora.
3. Numiţi convenţiile şi principiile fundamentale privind întocmirea rapoartelor financiare şi explicaţi esenţa acestora.
4. Definiţi noţiunile „perioadă de gestiune" şi „dată raportată".
5. De ce depinde componenţa şi conţinutul rapoartelor financiare prezentate de diferiţi agenţi economici? Care este periodicitatea prezentării şi componenţa rapoartelor financiare?
6. Enumeraţi destinatarii de bază, termenele prezentării rapoartelor financiare şi documentele care reglementează acest mod.
7. Cine semnează rapoartele financiare prezentate utilizatorilor şi poartă răspundere pentru plenitudinea şi corectitudinea întocmirii acestora?
8. Enumeraţi formularele care se includ în componenţa raportului financiar anual.
9. Care sunt lucrările premergătoare întocmirii rapoartelor financiare?
10. Care este scopul întocmirii Tabelului de corectare?
11. Dezvăluiţi esenţa reformării Bilanţului contabil, indicaţi formulele contabile respective.
12. Prezentaţi structura Bilanţului contabil.
13. Care este diferenţa dintre „mijloace" si „surse" în contabilitate?
14. Ce este bilanţul iniţial?
15. Cum se clasifică activele?
16. Definiţi capitalul social.
17. Cine stabileşte modul de întocmire şi prezentare a Bilanţului contabil pentru agenţii economici?
18. Care sunt convenţiile şi principiile fundamentale privind întocmirea rapoartelor financiare?
19. Definiţi veniturile anticipate.
20. Care este diferenţa dintre capitalul propriu şi pasive?
21. Argumentaţi necesitatea întocmirii Balanţei de verificare şi a Tabelului de corectare.
22. Explicaţi corelaţia evaluare – document – cont – bilanţ.
23. Cum se realizează controlul înregistrării în conturi înainte de înscrierea lor în bilanţ?
24. Cum se certifică efectuarea înregistrărilor în Bilanţul contabil?
25. Numiţi organele şi instanţele în care se prezintă Bilanţul contabil.

26. Care este modalitatea de corectare a erorilor depistate în bilanț, după prezentarea acestuia?
27. Ce modalități de întocmire a Raportului privind rezultatele financiare se aplică în practica mondială?
28. Care este modul de întocmire a Raportului privind rezultatele financiare în Republica Moldova?
29. Cum se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare returnarea produselor (mărfurilor) de la cumpărători?
30. Cum se determină în Raportul privind rezultatele financiare profitul (pierderea) din activitatea operațională?
31. Prin ce formulă se caracterizează tehnica întocmirii Raportului privind fluxul capitalului propriu?
32. Cum se reflectă în Raportul privind fluxul capitalului propriu emisiunea suplimentară a acțiunilor efectuată pe seama profitului nerepartizat al anilor precedenți?
33. Cum se reflectă în Raportul privind fluxul capitalului propriu suma ecartului de reevaluare a mijloacelor fixe?
34. Care sunt anexele la rapoartele financiare prezentate utilizatorilor de informații?
35. Conform căror *S.N.C.* se întocmesc anexele la rapoartele financiare?
36. Care este destinația Anexei la Bilanțul contabil?
37. Prezentați structura Anexei la Bilanțul contabil.
38. Cine stabilește modul de întocmire și prezentare a Anexei la Bilanțul contabil pentru întreprinderi?
39. Formulați obiectivul întocmirii Anexei la Raportul privind rezultatele financiare.
40. Numiți actele normative care reglementează modul de întocmire a Anexei la Raportul privind rezultatele financiare.
41. De ce depind forma și conținutul posturilor din Anexa la Raportul privind rezultatele financiare prezentate utilizatorilor de diferite întreprinderi?
42. Prezentați și caracterizați structura Anexei la Raportul privind rezultatele financiare (formularul nr.6) prevăzută de *S.N.C. 5*.
43. Enumerați sursele de informație, în baza cărora se întocmește Anexa la Raportul privind rezultatele financiare.
44. Care este obiectivul Notei explicative?
45. Enumerați compartimentele principale ale Notei explicative.
46. Ce conține partea analitică a Notei explicative?

Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor

CAPITOLUL III. NOMENCLATORUL CONTURILOR CONTABILE

Simbolul grupei de conturi	Simbolul conturilor de gradul I	Simbolul conturilor de gradul II	
CLASA 1. ACTIVE PE TERMEN LUNG			
11			ACTIVE NEMATERIALE (IMOBILIZĂRI NECORPORALE)
	111		**Active nemateriale**
		1111	Cheltuieli de constituire
		1112	Fond comercial (goodwill)
		1113	Brevete
		1114	Embleme comerciale
		1115	Licențe
		1116	Programe informatice
		1117	Alte active nemateriale
		1118	Active nemateriale arendate pe termen lung
	112		**Active nemateriale în curs de execuție**
	113		**Amortizarea activelor nemateriale**
		1131	Amortizarea cheltuielilor de constituire
		1132	Amortizarea fondului comercial (goodwill-ului)
		1133	Amortizarea brevetelor
		1134	Amortizarea emblemelor comerciale
		1135	Amortizarea licențelor
		1136	Amortizarea programelor informatice
		1137	Amortizarea altor active nemateriale
		1138	Amortizarea activelor nemateriale arendate pe termen lung
12			ACTIVE MATERIALE (IMOBILIZĂRI CORPORALE) PE TERMEN LUNG
	121		**Active materiale în curs de execuție**
		1211	Construcții în curs de execuție
		1212	Utilaj destinat instalării
		1213	Utilaj și alte obiecte până la punerea în funcțiune
		1214	Investiții capitale ulterioare
	122		**Terenuri**
		1221	Terenuri fără construcții
		1222	Terenuri cu construcții
		1223	Terenuri cu zăcăminte
		1224	Terenuri arendate pe termen lung

	123		**Mijloace fixe**
		1231	Clădiri
		1232	Construcții speciale
		1233	Mașini, utilaje și instalații de transmisie
		1234	Mijloace de transport
		1235	Animale de muncă și de producție
		1236	Plantații perene
		1237	Alte mijloace fixe
		1238	Mijloace fixe arendate pe termen lung
	124		**Uzura mijloacelor fixe**
		1241	Uzura clădirilor
		1242	Uzura construcțiilor speciale
		1243	Uzura mașinilor, utilajelor și instalațiilor de transmisie
		1244	Uzura mijloacelor de transport
		1245	Uzura plantațiilor perene
		1246	Uzura altor mijloace fixe
		1247	Uzura mijloacelor fixe arendate pe termen lung
	125		**Resurse naturale**
	126		**Epuizarea resurselor naturale**
13			**ACTIVE FINANCIARE PE TERMEN LUNG**
	131		**Investiții pe termen lung în părți nelegate**
		1311	Cote de participație și acțiuni
		1312	Obligațiuni
		1313	Împrumuturi acordate
		1314	Alte investiții pe termen lung
	132		**Investiții pe termen lung în părți legate**
		1321	Investiții pe termen lung în întreprinderi-fiice
		1322	Investiții pe termen lung în întreprinderi asociate
		1323	Investiții pe termen lung în alte părți legate
	133		**Modificarea valorii investițiilor pe termen lung**
		1331	Majorarea valorii investițiilor pe termen lung
		1332	Diminuarea valorii investițiilor pe termen lung
	134		**Creanțe pe termen lung**
		1341	Creanțe pe termen lung privind arenda
		1342	Creanțe pe termen lung privind dobânzile și redevențele calculate
		1343	Cambii pe termen lung primite
		1344	Alte creanțe
	135		**Active amânate privind impozitul pe venit**
	136		**Avansuri pe termen lung acordate**
14			**ALTE ACTIVE PE TERMEN LUNG**
	141		**Cheltuieli anticipate pe termen lung**
	142		**Alte active pe termen lung**
CLASA 2. ACTIVE CURENTE			
21			**STOCURI DE MĂRFURI ȘI MATERIALE**
	211		**Materiale**
		2111	Materii prime și materiale de bază
		2112	Semifabricate cumpărate și articole de completate

		2113	Combustibil
		2114	Ambalaje şi materiale pentru ambalat
		2115	Piese de schimb
		2116	Alte materiale
		2117	Materiale transmise pentru prelucrare
		2118	Materiale de construcție
		2119	Materiale cu destinație agricolă
	212		**Animale la creştere şi îngrăşat**
	213		**Obiecte de mică valoare şi scurtă durată**
		2131	Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în stoc
		2132	Obiecte de mică valoare şi scurtă durată în exploatare
		2133	Construcții provizorii (neprevăzute în lista de titluri)
	214		**Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată**
		2141	Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată
		2142	Uzura construcțiilor provizorii (neprevăzute în lista de titluri)
	215		**Producția în curs de execuție**
		2151	Produse în curs de execuție
		2152	Servicii în curs de execuție
	216		**Produse**
		2161	Produse finite
		2162	Semifabricate din producție proprie
		2163	Produse secundare
	217		**Mărfuri**
22			**CREANȚE PE TERMEN SCURT**
	221		**Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale**
		2211	Facturi de primit din țară
		2212	Facturi de primit din străinătate
		2213	Cambii primite
	222		**Corecții la datorii dubioase**
	223		**Creanțe pe termen scurt ale părților legate**
		2231	Creanțe pe termen scurt ale întreprinderilor-fiice
		2232	Creanțe pe termen scurt ale întreprinderilor asociate
		2233	Creanțe pe termen scurt ale altor părți legate
	224		**Avansuri pe termen scurt acordate**
		2241	Avansuri pe termen scurt acordate în țară
		2242	Avansuri pe termen scurt acordate în străinătate
	225		**Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul**
		2251	Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit
		2252	Creanțe pe termen scurt privind alte impozite şi plăți
	226		**Taxa pe valoarea adăugată de recuperat**
	227		**Creanțe pe termen scurt ale personalului**
		2271	Creanțe pe termen scurt privind retribuirea muncii
		2272	Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans
		2273	Creanțe pe termen scurt privind mărfurile vândute în credit
		2274	Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale
		2275	Creanțe pe termen scurt ale personalului privind alte operații
	228		**Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate**
		2281	Creanțe pe termen scurt privind arenda

		2282	Creanțe pe termen scurt privind dobânzile și redevențele calculate
		2283	Creanțe pe termen scurt privind dividendele calculate
		2284	Creanțe pe termen scurt privind alte venituri
	229		**Alte creanțe pe termen scurt**
		2291	Creanțe pe termen scurt ale companiilor de asigurări
		2292	Creanțe pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale
		2293	Creanțe pe termen scurt privind pretențiile înaintate și recunoscute
		2294	Creanțe pe termen scurt privind alte operații
23			**INVESTIȚII PE TERMEN SCURT**
	231		**Investiții pe termen scurt în părți nelegate**
		2311	Obligațiuni și alte titluri de valoare
		2312	Depozite
		2313	Titluri de valoare cu lichiditate înaltă
		2314	Împrumuturi acordate
		2315	Alte investiții pe termen scurt în părți nelegate
	232		**Investiții pe termen scurt în părți legate**
		2321	Investiții pe termen scurt în întreprinderi-fiice
		2322	Investiții pe termen scurt în întreprinderi asociate
		2333	Investiții pe termen scurt în alte părți legate
	233		**Diminuarea valorii investițiilor pe termen scurt**
24			**MIJLOACE BĂNEȘTI**
	241		**Casa**
		2411	Casa în valută națională
		2412	Casa în valută străină
		2413	Mijloace bănești în numerar legate
	242		**Cont de decontare**
		2421	Mijloace bănești nelegate
		2422	Mijloace bănești legate
	243		**Cont valutar**
		2431	Conturi valutare în țară
		2432	Conturi valutare în străinătate
		2433	Mijloace valutare legate
	244		**Conturi speciale la bănci**
		2441	Acreditive
		2442	Carnete de cecuri cu limită de sumă
		2443	Mijloace pe cartele de credit și magnetice
	245		**Transferuri bănești în expediție**
	246		**Documente bănești**
25			**ALTE ACTIVE CURENTE**
	251		**Cheltuieli anticipate curente**
	252		**Alte active curente**

CLASA 3. CAPITAL PROPRIU

31			**CAPITAL STATUTAR ȘI SUPLIMENTAR**
	311		**Capital statutar**
		3111	Fond statutar
		3112	Acțiuni simple

		3113	Acțiuni privilegiate
		3114	Aporturi
		3115	Cote de participație
	312		**Capital suplimentar**
		3121	Capital suplimentar vărsat
		3122	Diferențe de curs aferente aporturilor valutare în capitalul statutar
	313		**Capital nevărsat**
	314		**Capital retras**
		3141	Acțiuni simple răscumpărate
		3142	Acțiuni privilegiate răscumpărate
		3143	Aporturi și cote de participație retrase
32			**REZERVE**
	321		**Rezerve stabilite de legislație**
	322		**Rezerve prevăzute de statut**
	323		**Alte rezerve**
33			**PROFIT NEREPARTIZAT (PIERDERE NEACOPERITĂ)**
	331		**Corectarea rezultatelor perioadelor precedente**
		3311	Corectarea profitului perioadelor precedente
		3312	Corectarea pierderilor perioadelor precedente
	332		**Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți**
		3321	Profit nerepartizat al anilor precedenți
		3322	Pierdere neacoperită a anilor precedenți
	333		**Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune**
		3331	Profit net al perioadei de gestiune
		3332	Pierdere netă a perioadei de gestiune
	334		**Dividende plătite în avans**
34			**CAPITAL SECUNDAR**
	341		**Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung**
		3411	Diferențe din reevaluarea activelor nemateriale
		3412	Diferențe din reevaluarea activelor materiale pe termen lung
		3413	Diferențe din reevaluarea investițiilor pe termen lung
	342		**Subvenții pentru întreprinderile de stat**
35			**REZULTAT FINANCIAR TOTAL**
	351		**Rezultat financiar total**

CLASA 4. DATORII (OBLIGAȚII) PE TERMEN LUNG

41			**DATORII FINANCIARE PE TERMEN LUNG**
	411		**Credite bancare pe termen lung**
		4111	Credite bancare pe termen lung în valută națională
		4112	Credite bancare pe termen lung în valută străină
		4113	Credite bancare pe termen lung în valută națională amânate
		4114	Credite bancare pe termen lung în valută străină amânate
		4115	Datorii convertibile privind creditele bancare pe termen lung
	412		**Credite bancare pe termen lung pentru salariați**
	413		**Împrumuturi pe termen lung**
		4131	Împrumuturi pe termen lung din părți nelegate

		4132	Împrumuturi pe termen lung din părți legate
		4133	Împrumuturi pe termen lung din emisiunea de obligațiuni
		4134	Împrumuturi pe termen lung de la personalul întreprinderii
		4135	Cambii financiare pe termen lung acordate
		4136	Datorii convertibile privind împrumuturile pe termen lung
	414		**Alte datorii financiare pe termen lung**
42			**DATORII PE TERMEN LUNG CALCULATE**
	421		**Datorii de arendă pe termen lung**
	422		**Venituri anticipate pe termen lung**
	423		**Finanțări și încasări cu destinație specială**
		4231	Finanțări cu destinație specială din buget
		4232	Încasări de mijloace cu destinație specială de la alte întreprinderi
		4233	Alte finanțări și încasări cu destinație specială
	424		**Avansuri pe termen lung primite**
	425		**Datorii amânate privind impozitul pe venit**
	426		**Alte datorii pe termen lung calculate**

CLASA 5. DATORII PE TERMEN SCURT

51			**DATORII FINANCIARE PE TERMEN SCURT**
	511		**Credite bancare pe termen scurt**
		5111	Credite bancare pe termen scurt în valută națională
		5112	Credite bancare pe termen scurt în valută străină
		5113	Credite bancare pe termen scurt în valută națională amânate
		5114	Credite bancare pe termen scurt în valută străină amânate
		5115	Credite bancare pe termen scurt în valută națională restante
		5116	Credite bancare pe termen scurt în valută străină restante
	512		**Credite bancare pe termen scurt pentru salariați**
	513		**Împrumuturi pe termen scurt**
		5131	Împrumuturi pe termen scurt de la părți nelegate
		5132	Împrumuturi pe termen scurt de la părți legate
		5133	Împrumuturi pe termen scurt din emisiunea de obligațiuni
		5134	Împrumuturi pe termen scurt de la personalul întreprinderii
		5135	Cambii financiare pe termen scurt emise
	514		**Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung**
	515		**Venituri anticipate curente**
	516		**Alte datorii financiare pe termen scurt**
52			**DATORII COMERCIALE PE TERMEN SCURT**
	521		**Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale**
		5211	Facturi de achitat în țară
		5212	Facturi de achitat în străinătate
		5213	Cambii emise
	522		**Datorii pe termen scurt față de părțile legate**
		5221	Datorii pe termen scurt față de întreprinderile-fiice
		5222	Datorii pe termen scurt față de întreprinderile asociate
		5223	Datorii pe termen scurt față de alte părți legate
	523		**Avansuri pe termen scurt primite**
53			**DATORII PE TERMEN SCURT CALCULATE**
	531		**Datorii față de personal privind retribuirea muncii**
		5311	Datorii privind retribuirea muncii

		5312	Datorii față de deponenți
	532		**Datorii față de personal privind alte operații**
		5321	Datorii față de titularii de avans
		5322	Datorii față de personal privind alte operații
	533		**Datorii privind asigurările**
		5331	Datorii față de Fondul social
		5332	Datorii față de organele sindicale privind contribuțiile la asigurările sociale
		5333	Datorii privind asigurarea medicală
		5334	Datorii privind asigurarea persoanelor
		5335	Datorii privind asigurarea bunurilor
	534		**Datorii privind decontările cu bugetul**
		5341	Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice
		5342	Datorii privind taxa pe valoarea adăugată
		5343	Datorii privind accizele, taxele
		5344	Datorii privind impozitul funciar
		5345	Datorii privind impozitul pe bunurile imobiliare
		5346	Datorii privind impozitul pentru utilizarea resurselor naturale
		5347	Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor fizice
		5348	Datorii privind alte impozite și taxe
		5349	Sancțiuni economice
	535		**Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat**
	536		**Datorii privind plățile extrabugetare**
	537		**Datorii față de fondatori și alți participanți**
	538		**Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate**
	539		**Alte datorii pe termen scurt**
		5391	Datorii pe termen scurt privind arenda curentă
		5392	Datorii pe termen scurt privind reclamațiile
		5393	Datorii pe termen scurt față de alți creditori
CLASA 6. VENITURI			
61			**VENITURI DIN ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ**
	611		**Venituri din vânzări**
		6111	Venituri din vânzarea produselor
		6112	Venituri din vânzarea mărfurilor
		6113	Venituri din servicii prestate
		6114	Venituri din contracte de construcție
	612		**Alte venituri operaționale**
		6121	Venituri din realizarea altor active curente
		6122	Venituri din arenda curentă
		6123	Venituri din amenzi, penalități și despăgubiri
		6124	Venituri din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente
		6125	Venituri din recuperarea daunei materiale
		6126	Alte venituri operaționale
62			**VENITURI DIN ACTIVITATEA NEOPERAȚIONALĂ**
	621		**Venituri din activitatea de investiții**
		6211	Venituri din ieșirea activelor nemateriale
		6212	Venituri din ieșirea activelor materiale pe termen lung

		6213	Venituri din ieşirea activelor financiare pe termen lung
		6214	Venituri din dividende
		6215	Venituri din dobânzi
		6216	Venituri din ecartul de reevaluare a activelor pe termen lung ieşite
		6217	Venituri din participaţiile în alte întreprinderi
		6218	Venituri din operaţiile cu părţile legate
		6219	Alte venituri din activitatea de investiţii
	622		**Venituri din activitatea financiară**
		6221	Venituri din redevenţe
		6222	Venituri din arenda finanţată a activelor materiale pe termen lung
		6223	Venituri din diferenţe de curs valutar
		6224	Venituri din active intrate cu titlu gratuit
		6225	Venituri din subvenţii de stat, prime, premii şi sume sponsorizate
		6226	Venituri din contracte de neantrenare în concurenţă
		6227	Alte venituri din activitatea financiară
	623		**Venituri excepţionale**
		6231	Compensaţii primite pentru recuperarea pierderilor din calamităţi naturale
		6232	Alte venituri excepţionale

CLASA 7. CHELTUIELI

71			**CHELTUIELI ALE ACTIVITĂŢII OPERAŢIONALE**
	711		**Costul vânzărilor**
		7111	Costul produselor finite vândute
		7112	Costul mărfurilor vândute
		7113	Costul serviciilor prestate
	712		**Cheltuieli comerciale**
		7121	Cheltuieli privind operaţiile de marketing
		7122	Cheltuieli privind ambalajele şi ambalarea produselor şi mărfurilor
		7123	Cheltuieli de transport privind desfacerea
		7124	Cheltuieli privind reclama
		7125	Cheltuieli privind reparaţiile garantate şi deservirile cu garanţie
		7126	Cheltuieli privind datoriile dubioase
		7127	Cheltuieli privind returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vândute
		7128	Alte cheltuieli comerciale
	713		**Cheltuieli generale şi administrative**
		7131	Cheltuieli privind uzura, repararea şi întreţinerea mijloacelor fixe cu destinaţie generală
		7132	Cheltuieli privind amortizarea activelor nemateriale
		7133	Cheltuieli de întreţinere a personalului administrativ şi de conducere
		7134	Impozite, taxe şi plăţi, cu excepţia impozitului pe venit
		7135	Cheltuieli în scopuri de binefacere şi sponsorizare

		7136	Cheltuieli privind protecția muncii
		7137	Cheltuieli de reprezentare
		7138	Cheltuieli de deplasare
		7139	Alte cheltuieli generale și administrative
	714		**Alte cheltuieli operaționale**
		7141	Cheltuieli privind realizarea altor active curente
		7142	Cheltuieli privind arenda curentă
		7143	Cheltuieli privind amenzile, penalitățile, despăgubirile
		7144	Cheltuieli din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente
		7145	Cheltuieli privind dobânzile pentru credite și împrumuturi
		7146	Cheltuieli de producție indirecte nerepartizate
		7147	Lipsuri și pierderi din deteriorarea valorilor
		7148	Cheltuieli aferente producției rebutate
		7149	Alte cheltuieli operaționale
72			**CHELTUIELI ALE ACTIVITĂȚII NEOPERAȚIONALE**
	721		**Cheltuieli ale activității de investiții**
		7211	Cheltuieli privind ieșirea activelor nemateriale
		7212	Cheltuieli privind ieșirea activelor materiale pe termen lung
		7213	Cheltuieli privind ieșirea activelor financiare pe termen lung
		7214	Cheltuieli din reevaluarea activelor pe termen lung la ieșirea acestora
		7215	Cheltuieli aferente participațiilor în alte întreprinderi
		7216	Cheltuieli privind operațiile cu părțile legate
		7217	Alte cheltuieli ale activității de investiții
	722		**Cheltuieli ale activității financiare**
		7221	Cheltuieli privind plata redevențelor
		7222	Cheltuieli privind arenda finanțată a activelor materiale pe termen lung
		7223	Cheltuieli privind diferențele de curs valutar
		7224	Alte cheltuieli ale activității financiare
	723		**Pierderi excepționale**
		7231	Pierderi din calamități naturale
		7232	Pierderi din perturbări politice
		7233	Pierderi din modificarea legislației țării
73			**CHELTUIELI (ECONOMII) PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT**
	731		**Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit**

CLASA 8. CONTURI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

81			**CONTURI ALE CONSUMURILOR DE PRODUCȚIE**
	811		**Producția de bază**
		8111	Consumuri directe materiale
		8112	Consumuri directe privind retribuirea muncii
		8113	Contribuții pentru asigurările și protecția socială
		8114	Consumuri indirecte de producție
	812		**Activități auxiliare**
		8121	Consumuri de materiale
		8122	Consumuri privind retribuirea muncii

		8123	Contribuții pentru asigurările și protecția socială
		8124	Consumuri indirecte de producție
	813		**Consumuri indirecte de producție**
		8131	Uzura și cheltuieli privind repararea și întreținerea mijloacelor fixe utilizate în producție
		8132	Amortizarea activelor nemateriale utilizate în producție
		8133	Întreținerea personalului administrativ și de deservire al subdiviziunilor de producție
		8134	Protecția muncii și tehnica securității
		8135	Pierderi din întreruperi în producție
		8136	Întreținerea pazei și cheltuieli privind asigurarea securității antiincendiare din subdiviziunile de producție
		8137	Cheltuieli cu deplasările personalului de producție
		8138	Alte consumuri indirecte de producție
82			**ALTE CONTURI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE**
	821		**Adaos comercial**
	822		**Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute**

CLASA 9. CONTURI EXTRABILANȚIERE

91			**ACTIVE PE TERMEN LUNG ARENDATE**
	911		**Active nemateriale arendate**
	912		**Active materiale pe termen lung arendate**
92			**VALORI ÎN MĂRFURI ȘI MATERIALE CARE NU APARȚIN ÎNTREPRINDERII**
	921		**Valori în mărfuri și materiale primite în custodie**
	922		**Materiale primite spre prelucrare**
	923		**Mărfuri primite în consignație**
	924		**Utilaj primit pentru montaj**
93			**TITLURI DE VALOARE CARE NU APARȚIN ÎNTREPRINDERII**
	931		**Titluri de valoare destinate vânzării**
	932		**Titluri de valoare expediate pentru înregistrare**
	933		**Titluri de valoare primite de la registrator**
	934		**Titluri de valoare depuse la păstrare în depozit**
94			**DATORII ȘI PLĂȚI CONVENȚIONALE**
	941		**Datorii ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi**
	942		**Garantarea datoriilor și plăților primite**
	943		**Garantarea datoriilor și plăților acordate**
	944		**Uzura fondului de locuințe**
	945		**Pierderi fiscale nereclamate**
95			**ALTE MIJLOACE ȘI DATORII REFLECTATE ÎN CONTABILITATEA EXTRABILANȚIERĂ**
	951		**Formulare cu regim special**

Publicat în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.93–96 din 30 decembrie 1997.

BIBLIOGRAFIE

Acte legislative şi normative

1. **Legea contabilităţii** nr.426-XIII din 4 aprilie 1995. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2002, nr.5.
2. **Legea bugetului de stat pe anul 2003** nr.1463-XV din 15 noiembrie 2002. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2003, nr.2.
3. **Legea cu privire la arendă** nr.861-XII din 14 ianuarie 1992 cu modificările şi completările ulterioare. *Monitor*, 1992, nr.1.
4. **Codul fiscal al Republicii Moldova** şi legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2002, nr.8.
5. **Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la criteriile de ţinere a contabilităţii de către unele categorii de agenţi economici"** nr.1476 din 14 noembrie 2002. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2002, nr.170–172.
6. **Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la clasificarea mijloacelor fixe pe categorii de proprietate în scopul impozitării"** nr.1218 din 31 decembrie 1997. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr.12–13.
7. **Regulamentul cu privire la detaşarea angajaţilor întreprinderilor, instituţiilor şi organizaţiilor din Republica Moldova** aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.836 din 24 iunie 2002. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2002, nr.95.
8. **Regulamentul privind reglementarea valutară pe teritoriul Republicii Moldova** aprobat prin hotărârea Consiliului de Administraţie al Băncii Naţionale a Moldovei, proces-verbal nr.2. din 13 ianuarie 1994, cu modificările şi completările ulterioare. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr.54–55.
9. **Regulamentul privind deschiderea şi închiderea conturilor la băncile din Republica Moldova** aprobat prin hotărârea Băncii Naţionale a Moldovei nr.415 din 30 decembrie 1999, cu modificările şi completările ulterioare. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2000, nr.8–9.
10. **Acte normative cu privire la reforma contabilităţii.** Vol.I–III. Chişinău, Moldpres, 1998 (vol.I–II), 1999 (vol.III).
11. **Standardul Naţional de Contabilitate 17 „Contabilitatea arendei (chiriei)"**. Revista „Contabilitate şi audit", 2000, nr.3.

12. **Comentarii privind aplicarea S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale"**. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2002, nr.3.
13. **Comentarii privind aplicarea S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"**. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2001, nr.8.

Manuale, monografii, cărţi, broşuri

14. **Bojian O.** Contabilitate generală. Bucureşti, Eficient, 1998.
15. **Feleagă N., Ionaşcu I.** Tratat de contabilitate financiară. Vol.I–II. Bucureşti, Economica, 1998.
16. **Feleagă N.** Sisteme contabile comparate. Ediţia a II-a, Vol.I–III. Bucureşti, Economica, 1999 (vol.I), 2000 (vol.II, III).
17. **Ghidul contabilului cooperativei agricole de întreprinzător**. Chişinău, ACAP, 2002.
18. **Contabilitate managerială**. Colectiv de autori: coordonator A.Nederiţa. Chişinău, ACAP, 2000.
19. **Horomnea E.** Tratat de contabilitate / teorii, concepţie, principii, standarde. Vol. I. Iaşi, Sedcom Libris, 2001.
20. **Needles B. E., Anderson H.R., Caldwell J.C.** Principiile de bază ale contabilităţii. Ediţia a V-a. Chişinău, ARC, 2000.
21. **Noul sistem contabil al agenţilor economici din Republica Moldova.** Vol.I–II. Colectiv de autori: coordonator A.Nederiţa. Chişinău, ACAP, 1998 (vol.I), 1999 (vol.II).
22. **Ristea M., Dumitru C.** Contabilitate financiară. Bucureşti, Mărgăritar, 2002.
23. **Tabară N.** Contabilitate naţională. Ediţia a III-a. Iaşi, Tipo Moldova, 2001.
24. **Tuhari T.** Contabilitatea operaţiilor în comerţ. Chişinău, ASEM, 2002.
25. **Ţurcanu V.** Contabilitatea conform standardelor internaţionale. Chişinău, ASEM, 1996.
26. **Ţurcanu V.** Calculaţia costurilor. Chişinău, ASEM, 2001.
27. **Standardele Internaţionale de Contabilitate**. Bucureşti, Economica, 2001.
28. **Бернстайн Л.** Анализ финансовой отчетности. Пер. с англ. М., Финансы и статистика, 1996.
29. **Букур В.С.** Учет нематериальных активов. Chişinău, Cartier, 2002.
30. **Бухгалтерский учет.** Учебник. Под.ред. П.С.Безруких. М., Бухгалтерский учет, 2002.
31. **Завгородний В.П.** Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов. Киев, Экономика, финансы, право, 2003.

32. **Финансовый учет.** Учебник. Под.ред. В.Г. Гетьмана. М., Финансы и статистика, 2002.
33. **Энтони Р, Рис Дж.** Учет: ситуации и примеры. Пер. с англ. – М., Финансы и статистика, 1993.

Articole din presa periodică

34. **Букур В.** Порядок определения первоначальной стоимости и учет поступления основных средств. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 1998, nr.4.
35. **Букур В.** Учет ремонта основных средств и последующих капитальных вложений. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 1998, nr.5.
36. **Казаку Ю., Букур В., Недерица А., Тостоган П.** Годовой финансовый отчет за 1999 год: бухгалтерские и налоговые аспекты. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2000, nr.1–2.
37. **Nederiţa A., Ţiriulnicov N., Paladi V., Gavriliuc L.** Recomandări practice privind întocmirea notei explicative la raportul financiar anual. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 1999, nr.4.
38. **Недерица А.** Расходы на ремонт арендованного имущества: учет и порядок их вычета в целях налогообложения. Revista *„Contabilitate şi audit"*, 2002, nr.12.

CUPRINS



MISIUNEA

Acordarea asistenţei privind perfecţionarea contabilităţii şi auditului profesionist în Republica Moldova, asigurarea membrilor Asociaţiei cu informaţii şi servicii la un nivel înalt profesional.

CATEGORII DE MEMBRU

- *Membru plenipotenţiar*
- *Membru asociat*
- *Membru student*

CURSURI DE INSTRUIRE

- *Principiile contabilităţii şi impozitării în Republica Moldova*
- *Bazele lucrului la calculator (MS Windows, MS Office)*
- *Contabilitatea computerizată (programul «1C: Contabilitate 7.7», «Grossbuh»)*
- *Particularităţile contabilităţii şi impozitării în întreprinderile de comerţ*
- *Particularităţile contabilităţii şi impozitării în organizaţiile necomerciale*
- *Particularităţile contabilităţii şi impozitării în agricultură*
- *Bazele auditului intern şi extern*
- *Software engineering*

ACAP este prima asociaţie profesionistă din Comunitatea Statelor Independente care a obţinut calitatea de membru al IFAC şi prima asociaţie din istoria IFAC, căreia i s-a acordat statutul de Membru Asociat. Acest tip de apartenenţă a fost creat de IFAC acum câţiva ani, pentru a evidenţia asociaţiile din economiile de tranziţie, în care aplicarea standardelor internaţionale se află în stadii incipiente.
IFAC (Federaţia Internaţională a Contabililor) este un organism internaţional care, de comun acord cu asociaţia afiliată – Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Internaţionale (IASC), stabileşte standardele de contabilitate şi procedurile de audit, precum şi standardele de profesionism şi etică pentru contabilii şi auditorii din întreaga lume. Asociaţiile-membre ale IFAC sunt instituţiile principale ale contabililor profesionişti din circa o sută de ţări, inclusiv din ţările cu economie avansată.

ADRESA ACAP:

Republica Moldova, Chişinău, MD-2012,
str. M. Varlaam 65,of.432, 434.
Tel/fax. (373-2) 21-35-92, (373-2) 22-19-25
e-mail: acap@moldnet.md

MEMBRU ASOCIAT AL FEDERAŢIEI INTERNAŢIONALE A CONTABILILOR



INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS



Devenind membru al ACAP. Dumneavoastră:

- **Studiaţi şi progresaţi.** În cadrul lecţiilor practice, seminarelor şi cursurilor de perfecţionare şi recalificare, organizate de Asociaţie, beneficiaţi de posibilitatea îmbunătăţirii schimbului de experienţă cu auditori şi contabili profesionişti, profesori şi oameni de afaceri. Cunoştinţele şi experienţa acumulată de membrii Asociaţiei pot contribui la soluţionarea problemelor Dvs. profesionale, precum şi la evitarea acestora. De asemenea, accesul liber la biblioteca Asociaţiei, contribuie la ridicarea nivelului de perfecţionare a abilităţilor Dvs. profesionale.

- **Obţineţi recunoştinţă în cercurile de afaceri.** Programul de certificare, elaborat de Asociaţie, are ca scop verificarea experienţei profesionale şi a nivelului cunoştinţelor atât în domeniile contabilităţii, auditului şi finanţelor, cât şi în cele ale dreptului, impozitării, managementului, tehnologiilor informaţionale, eticii business-ului etc. Programul de certificare contribuie la menţinerea cererii serviciilor de calitate la cel mai înalt nivel. Contabilii şi auditorii profesionişti, certificaţi de Asociaţie, sunt recunoscuţi şi apreciaţi ca fiind cei mai buni specialişti în domeniu din Republica Moldova.

- **Stabiliţi noi relaţii sociale şi profesionale.** Fiind membru al Asociaţiei, Dvs. aveţi posibilitatea să cunoaşteţi oameni de afaceri din toate ramurile economiei naţionale. Puteţi participa la diverse acţiuni cu destinaţie socială, întâlniri de afaceri, seminare de studiu şi lecţii practice. Totodată, beneficiaţi de recomandările şi ajutorul membrilor Asociaţiei.

- **Economisiţi bani.** În calitate de membru al Asociaţiei, datorită acordării reducerilor pentru participarea la conferinţe, seminare şi cursuri, puteţi economisi bani. De asemenea, membrii Asociaţiei beneficiază de reduceri la literatura de specialitate.

Stimați cititori!

În cazul în care Dumneavoastră aveți obiecții și sugestii rugăm să ne contactați la adresa:

Republica Moldova, Chişinău - 2005,
str. Căpriana nr.50, biroul 207, 210.
Tel. 24-46-45

Redactor: Nina Pasternacov
Procesare computerizată: Elena Cerednicenco

Bun de tipar:
Coli de tipar:
Format: 70 × 100 $^{1}/_{16}$
Tiraj: 4 500 ex.
Comanda nr.
Tiparul executat la F.E.P. Tipografia Centrală, 2068, Chişinău, str. Florilor nr.1
Ministerul Culturii, Departamentul Activități Editoriale, Poligrafie, Aprovizionare cu Cărți